

Dossier : 2009-3012(GST)G

ENTRE :

LA VILLE D'EDMONTON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu les 10 et 11 février 2015, à Edmonton ( Alberta)

Devant : L'honorable juge Diane Campbell

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M<sup>c</sup> James C. Yaskowich  
Avocates de l'intimée : M<sup>c</sup> Margaret A. Irving  
M<sup>c</sup> Paige McPherson

---

## **JUGEMENT**

L'appel, interjeté en vertu de la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, concernant l'avis de nouvelle cotisation n° 10BT0201888, en date du 24 février 2006, couvrant les périodes de déclaration se situant entre le 1<sup>er</sup> janvier 2002 et le 31 janvier 2004, est accueilli, avec dépens, et la nouvelle cotisation est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3<sup>e</sup> jour de juillet 2015.

« Diane Campbell »  
-----  
Juge Campbell

Traduction certifiée conforme  
ce 21<sup>e</sup> jour de février 2017.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2015 CCI 172  
Date : 20150703  
Dossier : 2009-3012(GST)G

ENTRE :

LA VILLE D'EDMONTON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

La juge Campbell

#### Introduction

[1] Cet appel porte sur le rôle de l'appelante dans divers projets d'aménagement et différentes opérations menés lorsque des terrains sont aménagés sur des biens immeubles non viabilisés à l'intérieur des limites municipales. Le différend porte sur le traitement fiscal approprié de ces opérations, par rapport à l'achèvement de ce qu'on appelle l'infrastructure municipale.

[2] La construction de l'infrastructure, notamment le réseau artériel, les trottoirs, l'éclairage des rues, les égouts collecteurs, les améliorations du drainage et les exigences visant les limites, (l'« infrastructure surdimensionnée »), est prise en charge par le promoteur, (le « premier arrivé »), le premier à entreprendre les activités sur le terrain d'une zone géographique municipale donnée. Cette infrastructure est jugée surdimensionnée, parce qu'elle dépasse les dimensions du terrain dont a actuellement besoin le promoteur pour réaliser son projet. Cependant, cette infrastructure desservira toute la superficie de terrain qui a été zonée en prévision de l'aménagement. Les promoteurs subséquents, (les « derniers arrivés »), qui souhaitent aménager une partie du terrain à l'intérieur de cette même zone géographique, bénéficieront de l'infrastructure surdimensionnée qui est déjà en place. Par conséquent, ils doivent partager proportionnellement le coût

d'aménagement de l'infrastructure surdimensionnée prise en charge par le premier promoteur.

[3] Le pouvoir conféré à l'appelante, à la base de ce régime, est enchâssé dans la *Alberta Municipal Government Act* (la « MGA ») et lui est délégué par la province de l'Alberta. Comme condition préalable pour autoriser l'appelante à accorder un terrain à un promoteur qui souhaite le découper et en vendre des parcelles individuelles à des acheteurs potentiels, la MGA exige que les municipalités, telles que l'appelante, veillent à la construction comme il se doit de l'infrastructure surdimensionnée de services publics et de l'infrastructure de transport. Ces infrastructures desserviront éventuellement tous les propriétaires fonciers, commerciaux et non-commerciaux, qui achèteront des parcelles sur les différents terrains de la zone géographique.

[4] Une nouvelle cotisation de taxe sur les produits et services nette (« TPS ») de 1 576 800 \$, ainsi qu'une pénalité de 137 759 \$ ont été établies à l'égard de l'appelante, pour les périodes de déclaration s'étendant du 1<sup>er</sup> janvier 2002 au 31 janvier 2004, relativement à des opérations auxquelles ont participé la Ville et les promoteurs, à savoir les premiers arrivés et les derniers arrivés. Lors de l'établissement de la nouvelle cotisation, l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») a déterminé que la construction de l'infrastructure par un premier arrivé constituait une fourniture taxable, la contrepartie étant le montant versé par l'appelante à un premier arrivé en vertu d'accords de services municipaux (« ASM »), que l'appelante avait conclus avec les premiers arrivés et avec les derniers arrivés. L'ARC a déterminé que la fourniture par l'appelante au dernier arrivé constituait une fourniture exonérée d'un permis d'aménagement ou d'une approbation de lotissement. L'appelante avait perçu la TPS à cet égard par erreur, mais ne l'avait pas versée. Cette nouvelle cotisation a eu pour effet d'obliger quand même l'appelante à inclure la TPS reçue par erreur des derniers arrivés dans le calcul de sa taxe nette, sans pour autant lui donner le droit de réclamer les crédits de taxe sur les intrants, les (« CTI »), sur la TPS perçue, parce que la taxe avait été perçue dans le cadre de la fourniture par l'appelante de permis et d'approbations exonérés. Par conséquent, elle pouvait réclamer uniquement les remboursements aux organismes de services publics, conformément à l'article 259 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »), relativement à la TPS versée sur les fournitures du premier arrivé. Pour la période faisant l'objet de l'appel, de tels remboursements à la municipalité ont été calculés à un taux de 57,14 % du montant de la TPS.

Questions en litige

[5] Même si les actes de procédure font état de huit ou neuf questions en litige, celles-ci peuvent être résumées comme suit :

- (1) Est-ce que l'appelante agissait comme mandataire dans ses rapports avec les promoteurs qui ont construit l'infrastructure municipale surdimensionnée ou, plus spécifiquement, est-ce que l'appelante agissait en son nom propre ou comme mandataire du premier arrivé lorsqu'elle traitait avec les derniers arrivés?
- (2) Selon la conclusion tirée à l'égard de la première question, il peut s'avérer nécessaire de prendre en considération la caractérisation des fournitures et de déterminer si l'appelante a effectué une seule ou plusieurs de ces fournitures aux promoteurs, la valeur de la contrepartie de ces fournitures, l'identité du destinataire de ces fournitures, ainsi que la question de savoir si la fourniture effectuée par l'appelante aux derniers arrivés était une fourniture exonérée d'un permis d'aménagement ou d'une approbation de lotissement.
- (3) Est-ce que les pénalités ont été établies conformément au paragraphe 280(1) de la LTA?

### La preuve

[6] Les parties ont soumis un exposé conjoint des faits complet, en pièce jointe à l'annexe « A » des motifs. Vient ensuite un résumé de ces faits reconnus et des éléments de preuve présentés à l'audience.

[7] Il incombe à l'appelante, en sa qualité de municipalité, de construire et de maintenir l'infrastructure et les améliorations au profit et à l'usage des résidents de la Ville. L'infrastructure municipale en cause dans cet appel était constituée d'installations d'égout et de drainage, d'améliorations de l'approvisionnement en eau potable, de routes artérielles et d'améliorations aux limites municipales.

[8] Selon les dispositions des ASM et de la MGA, il est généralement reconnu que l'appelante, lorsqu'elle convient de mettre en œuvre tous les moyens pour récupérer les coûts d'infrastructure, est en fait tenue d'aider les premiers promoteurs, aussi appelés premiers arrivés, à récupérer les coûts de l'infrastructure municipale surdimensionnée auprès des derniers arrivés. Lorsque les derniers arrivés payent leur part proportionnelle des coûts de l'infrastructure à l'appelante, la TPS est appliquée sur ce montant sur lequel, je suppose, les derniers arrivés réclament des CTI. L'appelante verse ensuite ces montants, plus la TPS, aux

premiers arrivés. En vertu de l'article 8.1 de l'ASM, les premiers arrivés versent la TPS que les derniers arrivés ont payée. Au moment d'effectuer le suivi de ces montants, l'appelante ne les consigne pas au titre de recettes dans ses livres.

[9] M. Ken Mamczasz, ingénieur principal du développement au service de l'appelante, a expliqué le processus d'aménagement des terrains qui est suivi au sein de la municipalité lorsqu'un promoteur, qui est le propriétaire du terrain, décide de l'aménager et de le lotir en parcelles dans le but de les vendre. Si le terrain n'a pas été zoné correctement, le promoteur doit tout d'abord soumettre une demande au service du Développement durable de l'appelante en vue d'obtenir le permis de zonage requis. Pour faire approuver un lotissement, le promoteur doit soumettre une demande, accompagnée des concepts et des dessins techniques, à divers services municipaux en vue de leur examen et de leur approbation. Si l'appelante donne son approbation et, pour ce faire, tous ses services doivent approuver le plan proposé, le promoteur doit signer un ASM qui renferme divers éléments de coûts dont certains portent sur des redevances pour l'infrastructure surdimensionnée. Cet accord fait également état des frais d'inspection et d'administration exigibles, ainsi que de toutes les améliorations qu'un promoteur doit apporter au bien immeuble.

[10] M. Mamczasz a expliqué le contenu d'un ASM typique (pièce A-1, onglet 2), y compris les types d'améliorations municipales dont le terrain doit faire l'objet. Celles-ci incluent des éléments typiques qui viennent immédiatement à l'esprit, par exemple des routes, des aqueducs, des systèmes de drainage et d'égouts pluviaux collecteurs, des réseaux de distribution d'électricité, ainsi qu'une infrastructure de télécommunication pour des entreprises comme Telus et Shaw, et les concepts additionnels qui peuvent être exigés pour assurer la conformité avec les normes environnementales. Les promoteurs subséquents du bien immeuble, à l'intérieur de la zone géographique, profiteront des services que procure cette infrastructure surdimensionnée et, par conséquent, doivent contribuer aux coûts de construction. Le calcul de ces coûts est basé sur le coût par hectare, selon une formule décrite dans l'ASM conclu avec l'appelante. Les derniers arrivés peuvent bénéficier des efforts du premier promoteur ou premier arrivé qui a été obligé de construire l'infrastructure et d'apporter les améliorations municipales à l'ensemble de la zone géographique.

[11] M. Mamczasz a déclaré dans son témoignage que la Ville, au cours des années antérieures, avait elle-même construit l'infrastructure, mais que maintenant elle le fait uniquement lorsqu'elle aménage ses propres parcelles de terrain. Dans le cas des nouveaux terrains établis par des promoteurs du secteur privé, ceux-ci

assument la responsabilité des coûts de l'infrastructure selon un régime de frais partagés, de sorte que le premier promoteur du terrain récupère le montant des dépenses excédentaires.

[12] Dans certains cas, un promoteur doit verser à l'appelante, en fiducie, sa part proportionnelle du coût d'un système d'infrastructure donné, par exemple une route, et ce, même si cette route n'a pas encore été construite et même si la construction de cette route n'incombe pas au promoteur. Les montants détenus en fiducie reviennent éventuellement au promoteur qui érige l'infrastructure à une date ultérieure.

[13] Ce témoin a également expliqué la [TRADUCTION] « méthode en cascade », comme il l'a appelée, de partage des coûts par les promoteurs subséquents des dépenses engagées par un promoteur antérieur. Selon le moment de l'arrivée d'un promoteur subséquent dans un bassin et le pourcentage de cette zone qu'il aménagera, ce promoteur devra contribuer à la réduction des dépenses excédentaires engagées par les promoteurs antérieurs dans cette zone géographique.

[14] Lorsque l'appelante reçoit ces paiements à frais partagés des derniers arrivés, elle les verse au premier arrivé, conformément aux dispositions de l'ASM, à condition que celui-ci ne soit pas en défaut en vertu de l'accord. En vertu de l'article 8 de l'ASM, s'il était interdit à l'appelante de recevoir les paiements que d'autres derniers arrivés devaient effectuer en vertu de l'annexe D, elle n'était pas tenue de verser quelque montant que ce soit au premier arrivé/promoteur. Si l'appelante omettait d'effectuer un paiement à un promoteur dans les soixante jours de la réception d'un paiement d'un dernier arrivé, elle devait alors verser des intérêts au promoteur.

[15] Lorsque l'infrastructure est terminée sur un terrain donné, l'appelante inspecte le site et délivre un certificat d'achèvement de la construction. Un an plus tard, l'appelante effectue une inspection d'entretien, afin de confirmer que les améliorations municipales fonctionnent correctement, puis elle délivre un certificat de réception des travaux. À ce moment, l'appelante assume l'entière responsabilité du fonctionnement et de l'entretien courant des améliorations et de l'infrastructure municipales pour les résidents de la Ville.

[16] Enfin, lors de l'interrogatoire principal, M. Mamczasz a examiné un accord de renonciation dans lequel un promoteur ou premier arrivé antérieur et un dernier arrivé renoncent ou se soustraient aux dispositions de l'ASM se rapportant à

l'obligation pour l'appelante de percevoir les montants des coûts partagés que doivent acquitter les derniers arrivés subséquents. Une telle situation peut se produire, par exemple, lorsque le premier arrivé et le dernier arrivé sont des sociétés liées ou ont négocié une entente distincte indépendamment de l'appelante.

[17] Il peut également y avoir des instances où le promoteur est à la fois un premier arrivé et un dernier arrivé, en ce qui concerne la même infrastructure surdimensionnée. Dans un tel cas, l'appelante considère que le paiement des coûts partagés, qu'un dernier arrivé doit verser au premier arrivé, a été acquitté par compensation et ne perçoit pas ce montant en vertu de l'ASM. Lorsqu'un seul promoteur aménage le terrain au complet, la Ville continue à assurer le suivi de tous les coûts connexes, et ce, même si le promoteur devait assumer tous ces coûts par compensation. Un tel suivi serait important dans un cas où, par exemple, à mi-chemin des travaux d'aménagement, ce promoteur décidait de vendre le terrain et où l'appelante devait établir le coût proportionnellement.

[18] En ce qui concerne les demandes d'approbation de lotissement faites pour le compte des derniers arrivés, M. Mamczasz a déclaré en contre-interrogatoire qu'un premier arrivé ne peut pas contraindre l'appelante à approuver ces demandes. Dans la plupart des cas, le premier arrivé ne connaîtra pas le dernier arrivé. Lorsque le premier arrivé et l'appelante concluent un ASM, le premier arrivé ignore le moment où il recevra un paiement d'un éventuel dernier arrivé. En contre-interrogatoire, M. Mamczasz a également confirmé qu'en vertu de l'ASM, lorsqu'un plan de lotissement est enregistré, l'appelante devient le propriétaire du terrain sur lequel les routes et autres infrastructures seront construites, ainsi que de l'infrastructure et des améliorations qui s'y trouvent.

[19] M. Stephen Jensen, un ingénieur au service de l'appelante, a décrit des situations où des derniers arrivés demandent à l'appelante de renoncer au paiement de leur part du montant proportionnel des coûts partagés de l'infrastructure surdimensionnée. Dans ces cas, l'appelante a présenté la demande au premier arrivé. C'est au premier arrivé qu'il revenait de décider de renoncer à la totalité ou à une portion du montant des coûts partagés que devait assumer un dernier arrivé, selon les circonstances particulières. En contre-interrogatoire, M. Jensen a cité l'exemple d'un premier arrivé qui a refusé de renoncer au paiement de l'excédent de dépenses parce que le dernier arrivé, qui pouvait être en compétition directe avec le premier arrivé, pouvait bénéficier de l'avantage d'entreprendre son projet de développement sans avoir à verser sa part du montant des coûts partagés.

[20] Le troisième et dernier témoin, M<sup>me</sup> Carol Engelking, comptable à l'emploi de l'appelante, a identifié divers documents de correspondance cités lors de témoignages précédents. En ce qui concerne la compréhension par l'appelante de la position de l'ARC pendant la période en cause, M<sup>me</sup> Engelking a déclaré que des discussions étaient en cours entre l'appelante et l'ARC concernant le traitement fiscal par l'appelante sous le régime de la TPS des montants faisant l'objet de l'appel. Cependant, l'appelante n'avait pas déclaré la TPS conformément à l'interprétation de l'ARC donnée dans la documentation de la pièce A-2, onglet 29.

### Thèse de l'appelante

[21] L'appelante soutient que le promoteur initial ou premier arrivé effectue deux fournitures taxables séparées. L'appelante se fonde sur la décision dans l'arrêt *Calgary (Ville) c. Canada*, 2012 CSC 20, [2012] RCS n° 20, pour soutenir qu'elles constituent des fournitures séparées parce qu'aucune ne fait partie intégrante de l'autre, qu'elles pourraient exister séparément et qu'une fourniture ne prépare pas à l'autre. La caractérisation par l'intimée de la nature des fournitures et de la valeur de la contrepartie ne tient pas compte des dispositions de l'ASM, du régime législatif pour l'infrastructure municipale surdimensionnée décrit dans la MGA ni de la pratique établie entre les membres de l'Urban Development Institute et l'appelante.

[22] Le premier arrivé effectue à l'appelante la fourniture taxable de services de construction et de droits de propriété afférents à des biens immeubles en construisant l'infrastructure municipale surdimensionnée. Par effet de la loi, l'appelante obtient gratuitement l'ensemble de l'infrastructure. En fait, c'était la position adoptée par l'ARC dans son interprétation de la TPS/TVH en date du 16 septembre 2004 (pièce A-2, onglet 36, page 7). En outre, la réponse à l'avis d'appel ne renferme aucune hypothèse concernant les faits dans cette affaire. En vertu du paragraphe 16(2) et de l'article 651 de la MGA, aucune contrepartie n'est échangée relativement à cette fourniture d'infrastructure municipale et, par conséquent, l'appelante n'a aucune TPS à payer en vertu du paragraphe 165(1) de la LTA. L'appelante est l'acquéreur de cette fourniture parce qu'elle est l'ultime dépositaire des titres de propriété de l'ensemble de l'infrastructure municipale.

[23] Le premier arrivé effectue une seconde fourniture taxable de l'ensemble de l'infrastructure surdimensionnée aux derniers arrivés moyennant une contrepartie payable par les derniers arrivés en vertu de l'ASM et de l'article 651 de la MGA. Les derniers arrivés doivent assumer une part proportionnelle du coût total de l'infrastructure surdimensionnée, parce que leur bien immeuble en bénéficie. Les

derniers arrivés acquièrent du premier arrivé la fourniture de services que représente l'infrastructure surdimensionnée achevée. L'acquéreur de cette fourniture est le dernier arrivé, et non pas l'appelante, et aucun montant de TPS ne devrait être exigé de l'appelante relativement à la fourniture de services intervenue entre les premiers arrivés et les derniers arrivés. Par conséquent, c'est le premier arrivé qui doit percevoir et verser la TPS.

[24] Rien ne démontre, en fait ou comme l'indiquent les ASM, que l'appelante a fourni une première fois ou une seconde fois l'infrastructure à des derniers arrivés ni même à des premiers arrivés. L'appelante fournit aux derniers arrivés uniquement les permis d'aménagement ou les approbations de lotissement, lesquels sont assujettis à un régime de prix distinct en ce qui concerne les coûts des inspections et des permis municipaux. Lorsque l'appelante fournit des permis d'aménagement ou des approbations de lotissement aux premiers arrivés ou aux derniers arrivés, cette fourniture est une fourniture exonérée en vertu de l'alinéa 20c), Partie VI, Annexe V de la LTA. Le ministre a présumé incorrectement que tous les montants que les derniers arrivés ont versés à l'appelante couvraient uniquement ces permis et ces approbations. Cependant, l'appelante souligne que les montants totaux, qui, de l'avis du ministre, ont été perçus des derniers arrivés au titre de droits de permis et d'approbations, [TRADUCTION] « dépassent largement » les droits de permis et des approbations indiqués sous l'onglet 8 du recueil conjoint de documents (pièce A-1). En conséquence, les montants versés par les derniers arrivés à l'appelante, en sus des droits de permis et des droits d'inspection, sont perçus par l'appelante en tant que mandataire des premiers arrivés, lesquels ont droit au versement de ces montants par les derniers arrivés comme condition de délivrance de permis par l'appelante. Ces montants, qui sont payés par les derniers arrivés, en sus des montants des droits de permis, couvrent la fourniture par les premiers arrivés de l'infrastructure surdimensionnée.

[25] Donc, l'appelante agit comme mandataire du premier arrivé, en ce qui concerne la seconde fourniture, parce qu'elle agit comme facilitateur lorsqu'elle reçoit les fonds des derniers arrivés pour le compte du premier arrivé. Elle ne fournit pas de services une première fois ou une seconde fois au dernier arrivé. Elle agit en sa capacité d'administratrice de l'ASM en versant les montants des coûts partagés que doivent verser les derniers arrivés au mandant de l'appelante, le premier arrivé. Ces montants incluent un montant représentant la TSP perçue, puisque le premier arrivé doit percevoir et verser la taxe sur sa fourniture taxable, à savoir les services de construction de l'infrastructure surdimensionnée, dont bénéficient les derniers arrivés. Comme les derniers arrivés sont redevables, en

vertu de l'ASM et de la MGA, ils sont les « acquéreurs » de la fourniture. L'appelante doit effectuer ce versement, y compris la TPS, au premier arrivé en vertu de l'ASM conclu entre l'appelante et le premier arrivé. Au cours de la plaidoirie, l'avocat de l'appelante a déclaré que la question qu'il faut poser, en ce qui concerne cette question, est la suivante : Qu'est-ce que l'appelante a fourni? L'avocat soutient que l'appelante n'a rien fourni (transcription des observations, page 4).

[26] L'appelante s'appuie sur les principes d'un mandat, comme ils sont décrits par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Canada c. Merchant Law Group*, 2010 CAF 206, [2010] ACF n° 990, ainsi que sur les déclarations contenues dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-182R. Puisque l'appelante est en mesure de modifier la position juridique du premier arrivé, en vertu de l'article 651 de la MGA, et puisque le premier arrivé exerce un contrôle sur l'obligation pour l'appelante de percevoir des fonds des derniers arrivés, parce que seul le premier arrivé peut renoncer formellement à cette obligation en vertu de l'article 8.1 de l'ASM, ces faits démontrent l'existence d'un mandat. Finalement, il incombe à l'appelante d'administrer le régime de l'ASM relativement à la répartition des coûts, tandis que les premiers arrivés et les derniers arrivés sont responsables de l'installation, des coûts de surdimensionnement, ainsi que du partage des coûts et du remboursement de ces coûts.

[27] Enfin, l'appelante soutient qu'elle a fait preuve de diligence et de soin raisonnables en ce qui concerne sa position en matière de déclaration et ses tentatives en cours pour déterminer la position de l'ARC. Tout au long de cette période, l'appelante continuait de croire que l'ARC étudiait ses soumissions.

### Thèse de l'intimée

[28] L'avocate de l'intimée soutient que les premiers arrivés ont procuré à l'appelante soit une fourniture taxable de la construction et de l'installation de l'infrastructure surdimensionnée ou une fourniture taxable d'un bien immeuble, ou les deux. La valeur de la contrepartie pour la fourniture taxable est l'argent que l'appelante doit verser aux premiers arrivés en vertu de leur ASM (comme l'indiquent les articles 1.1(b) et (d)). La contrepartie que l'appelante verse aux premiers arrivés est la même que la part proportionnelle du coût de l'infrastructure surdimensionnée des derniers arrivés. Elle est liée assez étroitement à la fourniture que l'on peut la considérer comme ayant été faite pour cette fourniture; voir l'arrêt *Commission scolaire des Chênes c. La Reine*, 2001 CAF 264, [2001] ACF n° 1559. La contrepartie n'est pas payée à l'égard du bien immeuble, parce que le premier

arrivé est tenu de fournir ce bien immeuble à l'appelante sans contrepartie pour les routes et les services publics en vertu de l'alinéa 661(a) de la MGA.

[29] Comme l'appelante est tenue de verser la contrepartie pour la fourniture des services de construction de l'infrastructure surdimensionnée, elle est l'acquéreur de cette fourniture au sens du terme « acquéreur » défini au paragraphe 123(1) de la LTA. Même si l'ASM conclu entre l'appelante et le dernier arrivé est considéré comme une convention en vertu de l'alinéa 123a), l'acquéreur sera toujours déterminé en se référant à l'ASM intervenu entre l'appelante et le premier arrivé. La décision dans l'affaire *Telus Communications (Edmonton) Inc. c. La Reine*, 2008 CCI 5, [2008] A.C.I. n° 62, où l'on concluait qu'une seconde entente n'a pas pour effet de modifier l'acquéreur de la fourniture en vertu de la première entente, s'applique aux faits dans le présent appel.

[30] La décision *Telus* se distingue de la jurisprudence dans ce domaine en raison des faits. Là encore, dans le présent appel, les faits sont différents. D'une part, il n'existe pas d'accord entre le premier arrivé, qui a effectué la fourniture, et un dernier arrivé, qui, de l'avis de l'appelante, est un acquéreur. D'autre part, l'appelante conserve son pouvoir discrétionnaire sur l'utilisation des fonds reçus du dernier arrivé; elle n'agit pas comme représentante ou mandataire d'un mandant servant à acheminer la contrepartie.

[31] L'appelante a également effectué la fourniture exonérée d'un permis aux derniers arrivés en leur accordant des approbations de lotissement et/ou d'aménagement en vertu de l'alinéa 20c), Partie VI, Annexe V de la LTA et, ce faisant, a facturé la TPS aux derniers arrivés. Même si un permis constitue une fourniture exonérée, l'appelante a facturé la TPS par erreur. Toutefois, l'appelante n'a pas versé la taxe, alors qu'elle est tenue de le faire lorsqu'elle l'a perçue. En conséquence, l'appelante ne peut pas réclamer les CTI.

[32] Contrairement à l'argument de l'appelante, l'intimée soutient qu'il n'y avait pas de mandat entre l'appelante et le premier arrivé, parce que les trois attributs essentiels d'un mandat, décrits dans l'arrêt *Merchant Law*, sont absents de la présente affaire. De plus, l'appelante n'agit pas dans l'intérêt supérieur du premier arrivé lorsqu'elle conclut des accords de services avec les derniers arrivés. Le fait qu'elle ait acquis des améliorations municipales du premier arrivé en vertu de l'ASM revêt une importance capitale pour l'appelante. En conséquence, l'appelante n'agissait pas comme mandataire du premier arrivé, mais plutôt pour son propre compte, lorsqu'elle traitait avec les derniers arrivés.

[33] L'intimée réfute également l'interprétation de l'appelante de la décision de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Calgary (Ville)* et soutient que ces motifs appuient plutôt la caractérisation par l'intimée de la fourniture d'une infrastructure municipale comme étant une seule fourniture.

[34] Subsidiairement, l'appelante tente de réclamer des CTI pour les montants versés au premier arrivé en contrepartie de la fourniture. L'intimée soutient que cette thèse repose sur l'hypothèse erronée que l'appelante a acquis la fourniture des premiers arrivés dans le but d'en faire une fourniture taxable pour les derniers arrivés. La thèse de l'intimée est que l'appelante a acquis ces fournitures de services de construction en tant qu'intrant des fournitures exonérées en vertu des articles 21, 21.1, et 22, Partie VI, Annexe V de la LTA et, en conséquence, des CTI ne peuvent pas être réclamés pour des dépenses engagées aux fins de cette fourniture. En conséquence, en ce qui concerne la taxe payée, l'appelante est limitée à la récupération des remboursements municipaux prévus à l'article 259 de la LTA.

[35] Enfin, en ce qui concerne la question des pénalités, l'intimée soutient que l'appelante connaissait l'interprétation par le ministre du traitement fiscal approprié, en ce qui concerne l'infrastructure surdimensionnée, mais qu'elle a omis de produire des déclarations de TPS conformes à cette interprétation. Le fait que l'appelante ait commis une erreur dans le calcul de la taxe n'est nullement pertinent.

#### Cadre législatif/jurisprudence et applicabilité aux faits relatifs à cet appel

A. *Question n° 1 : Est-ce que l'appelante agissait comme mandataire du premier arrivé lorsqu'elle traitait avec les derniers arrivés?*

---

[36] Le professeur Gerald Fridman dans son ouvrage *Canadian Agency Law* (2<sup>e</sup> éd., Markham: LexisNexis Canada Inc., 2012), à la page 4, définit « agency » (mandat) en ces termes :

[TRADUCTION]

[...] Le mandat est la relation qui existe entre deux personnes dont l'une, appelée le mandataire, est considérée en droit comme le représentant de l'autre, appelée le mandant, de telle manière que le mandataire a le pouvoir de modifier, à l'égard des tiers, par la conclusion de contrats ou l'aliénation de biens, la position juridique du mandant.

[37] Dans l'arrêt *Merchant Law*, la Cour d'appel fédérale, au paragraphe 15, a considéré l'*Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-182R* comme un « outil utile » lorsqu'il s'agit de déterminer s'il existe un mandat entre deux parties. À la page 3, cet énoncé de politique décrit les trois attributs essentiels de l'existence d'un mandat :

1. Consentement du mandant et du mandataire
2. Pouvoir du mandataire d'influer sur la situation juridique du mandant
3. Contrôle par le mandant des actes du mandataire

[38] De plus, aux pages 5 à 7, l'énoncé de politique présente les huit indices qui peuvent aider à déterminer si les trois attributs essentiels du mandat existent bel et bien dans une relation donnée :

#### *Acceptation des risques*

Un mandataire n'assume généralement pas de risque de perte liée à une opération avec un tiers. Par exemple, si la valeur du bien diminue après son acquisition auprès du tiers, la perte est en général assumée par le mandant. Il ne faut toutefois pas conclure que le mandataire n'assume aucun risque. Par exemple, un mandataire pourrait être tenu responsable des dommages causés par sa propre négligence. [...]

#### *Pratiques comptables*

Les pratiques comptables d'une personne peuvent révéler comment une personne perçoit son rôle dans une relation. Par exemple, un mandataire n'inscrit habituellement pas dans ses livres, à titre de dépenses, les sommes payées relativement au coût d'un bien ou d'un service acquis en tant que mandataire. De la même façon, il ne consigne pas, à titre de recettes, les sommes reçues pour un bien ou un service fourni à titre de mandataire. En outre, un mandataire n'inscrit généralement pas une acquisition effectuée à titre de mandataire comme un élément d'actif, ni n'inscrit comme un élément de passif une obligation engagée à titre de mandataire.

De plus, le fait qu'une personne distingue de ses propres fonds les sommes reçues ou payées dans le cadre d'une relation avec une autre personne révèle qu'il est possible qu'il s'agisse d'une relation de mandat. [...]

[...]

#### *Rémunération*

La rémunération d'un mandataire prend habituellement la forme d'honoraires fixes. On parle parfois de commission. Cependant, il arrive qu'un mandataire soit payé selon un tarif horaire.

[...]

#### *Obligation de moyens*

Un mandataire s'engage habituellement à faire de son mieux (obligation de moyens) pour le compte du mandant, mais il ne garantit pas un certain résultat. [...]

[...]

#### *Altération du bien acquis*

En règle générale, les mandataires n'altèrent pas la nature des biens acquis d'un tiers avant de les transmettre au mandant, mais cela est également vrai dans de nombreux cas où quelqu'un acquiert un bien d'un tiers autrement qu'à titre de mandataire.

#### *Utilisation du bien ou du service*

Lorsqu'une personne acquiert un bien ou un service, la consommation ou l'utilisation du bien ou du service par la personne indique généralement que la personne ne les a pas acquis à titre de mandataire pour le compte d'une autre personne. [...]

#### *Responsabilité en vertu d'un contrat ou à l'égard d'un paiement*

Lorsqu'une personne vend des produits pour le compte d'un fournisseur, ce dernier est tenu de fournir ce que l'acheteur a acheté. C'est-à-dire que si les conditions du contrat ne sont pas remplies, l'acheteur aura généralement un recours contre le fournisseur, plutôt que contre la personne qui vend le produit pour le compte du fournisseur. De la même façon, lorsqu'une personne achète des produits pour le compte d'une autre personne, l'autre personne est tenue de payer ce que le fournisseur a vendu. Dans de telles circonstances, la personne qui agit pour le compte de l'acheteur est considérée comme le mandataire de l'acheteur.

[...]

#### *Propriété des biens*

En règle générale, un mandataire n'acquiert pas de droit de propriété dans un bien qu'il acquiert à titre de mandataire pour le compte d'un mandant, puisque la

propriété passe directement au mandant. Toutefois, un mandant et un mandataire peuvent s'entendre pour que le mandataire détienne le titre de propriété.

[...]

Selon les caractéristiques d'une relation donnée, certains de ces indices ne s'appliqueront pas du tout, tandis que d'autres refléteront une ou plusieurs des trois qualités essentielles d'un mandat.

[39] Dans l'arrêt *Merchant Law*, la Cour d'appel fédérale s'est penchée sur la deuxième qualité essentielle d'un mandat, à savoir le pouvoir du mandataire d'influer sur la situation juridique du mandant. Au paragraphe 17 des motifs, la Cour d'appel fédérale a cité le passage suivant de l'ouvrage *Canadian Agency Law* (2009) du professeur Gerald Fridman :

[TRADUCTION]

[...] « le droit des mandats ne s'appliquera que lorsque les actes accomplis par une personne pour le compte d'une autre personne modifient la situation juridique de celle-ci, c'est-à-dire les droits et les obligations qu'elle a à l'égard des autres personnes. La cession du droit d'exercer les pouvoirs juridiques d'une autre personne, et d'influer ainsi sur sa situation juridique, constitue une caractéristique essentielle de la relation de mandataire. »

La Cour d'appel fédérale s'est appuyée sur l'arrêt *Glengarry Bingo Assn. c. Canada*, [1999] ACF n° 316, où elle a mentionné que l'absence de cet élément essentiel d'un mandat indique de manière concluante qu'il n'y a pas de mandat dans les circonstances particulières de cette affaire. En fait, dans l'arrêt *Glengarry Bingo*, la Cour d'appel fédérale a établi que, dès qu'il est établi que le mandataire putatif n'avait pas, en fait, la capacité d'influer sur la situation juridique du mandant putatif, il n'y avait pas lieu d'examiner les autres indices d'un mandat. Dans un tel cas, pour appliquer le critère approprié, la Cour doit déterminer qui est lié par contrat, qui est responsable du paiement en vertu du contrat et qui est exposé au risque (arrêt *Merchant Law*, au paragraphe 25).

[40] Dans sa plaidoirie écrite, l'intimée a déclaré, au paragraphe 51, [TRADUCTION] « qu'un mandat est une relation de nature fiduciaire » et que, par conséquent, le mandataire doit agir de bonne foi et dans le meilleur intérêt du mandant. Toutefois, il ne semble pas y avoir de consensus en ce qui concerne la caractérisation du mandat comme étant de nature fiduciaire. Même s'il faudra peut-être examiner l'incidence de l'existence d'obligations de nature fiduciaire, le

résultat ne constituera pas une preuve concluante de l'existence d'un mandat (Fridman, *Canadian Agency Law*, pages 112 à 113).

[41] Le professeur Fridman insiste sur le fait qu'il faut bien distinguer un mandat d'une fiducie. Dans la décision *Advanced Glazing Systems Ltd. v. Frydenlund*, 2000 BCSC 804, [2000] BCJ No. 1075, au paragraphe 67, la Cour supérieure de la Colombie-Britannique a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION]

En présence à la fois d'un mandat et d'une fiducie, plus le pouvoir de contrôle qui est exercé sur le mandataire/fiduciaire est grand, plus il est probable que les principes du mandat, plutôt que les principes de la fiducie, soient applicables. [...]

[42] Dans la décision *Fourney c. La Reine*, 2011 CCI 520, 2012 DTC 1019, le juge Hogan, au paragraphe 27, a déclaré ce qui suit relativement au concept de la simple fiducie :

[27] Lorsque la personne qui a la propriété en common law du fait qu'elle détient le titre est différente de celle qui a la propriété bénéficiaire et que le propriétaire en common law ne possède aucun pouvoir discrétionnaire de faire quoi que ce soit, le bien est considéré comme étant détenu en vertu d'une fiducie nue, ou simple fiducie, que ce soit par un mandataire ou par un fiduciaire. Dans la décision *De Mond c. La Reine*, la Cour canadienne de l'impôt a examiné le sens de l'expression « simple fiducie » :

[...] Le professeur Waters définit la simple fiducie dans les termes suivants :

[TRADUCTION] On entend généralement par « simple fiducie » la fiducie où le ou les fiduciaires détiennent des biens sans aucune autre obligation d'agir, sauf celle de remettre les biens au bénéficiaire sur demande. [...]

[...] Tout fiduciaire, y compris le mandataire qui détient le titre du bien pour un mandant, est un simple fiduciaire du bien qu'il détient pour une autre personne.

[...] on a également déclaré que le simple fiduciaire détient des biens en fiducie au profit absolu des bénéficiaires qui peuvent en disposer sans condition (voir *Halsbury's Laws of England*, 4e éd., volume 48, paragraphe 641, et *The Queen v. Robinson et al.*, 98 DTC 6232 (C.A.F.))

[43] Dans l'arrêt *Trident Holdings Ltd. v. Danand Investments Ltd. et al.*, [1988] OJ No. 355, la Cour d'appel de l'Ontario définit une simple fiducie en ces termes :

[TRADUCTION]

29. Avant de citer des faits pertinents dans cette affaire qui portent sur la question en litige, il convient tout d'abord d'envisager une analyse élémentaire du champ juridique pertinent. Je cite les passages ci-après de l'auteur Scott, *The Law of Trusts*, 4<sup>e</sup> éd. (1987) :

[TRADUCTION]

Un mandataire agit au nom de, et pour le compte de, son mandant et est sous son autorité; un fiduciaire, en tant que tel, n'est pas sous l'autorité de son bénéficiaire même s'il a l'obligation de traiter le bien en fiducie pour le compte du bénéficiaire conformément aux modalités de la fiducie et que le bénéficiaire peut le contraindre à s'acquitter de son obligation. Le mandataire a le devoir d'obéir à son mandant; un fiduciaire a le devoir de se conformer aux modalités de la fiducie [Vol. 1, p. 88]. [...]

30. [...]

La principale caractéristique d'une simple fiducie réside dans le fait que le fiduciaire ne détient aucun pouvoir, discrétion ou responsabilité qu'il peut exercer de façon indépendante. Sa seule responsabilité consiste à exécuter les instructions de ses mandants – les bénéficiaires. S'il n'a pas à recevoir d'instructions, s'il détient d'importants pouvoirs ou responsabilités qu'il peut exercer en toute indépendance, il n'est pas un simple fiduciaire. [...]

[44] L'appelante est d'avis que le mandat est établi par le biais de la portée juridique des modalités des ASM. Conformément aux ASM conclus avec les premiers arrivés, l'appelante a soutenu qu'elle agissait comme mandataire des premiers arrivés lorsqu'elle recevait les paiements, au titre de coûts partagés, que devaient effectuer les derniers arrivés en vertu des ASM distincts passés avec ces derniers.

[45] Pour avancer cet argument, l'appelante s'est appuyée sur les principes voulant qu'une personne puisse être le mandataire d'une autre à une fin limitée et que le mandat puisse être implicite plutôt qu'explicite. L'appelante soutient qu'il n'existe pas de « mandat général entre les premiers arrivés et l'appelante », mais qu'il existe une relation à la seule et unique fin de permettre à l'appelante de

percevoir les paiements des derniers arrivés pour le compte des premiers arrivés. Si l'argument de l'appelante est juste, alors l'appelante ne sera pas la personne qui effectue les fournitures d'infrastructure municipale en vertu du paragraphe 221(1) et aucun des montants que l'appelante a reçus ne sera assujéti à la TSP en vertu de l'article 225. Si l'appelante est un mandataire des premiers arrivés à cette seule et unique fin, alors ce sont les premiers arrivés qui sont responsables des versements de TPS.

[46] Les ASM exposent les modalités de la relation juridique entre les parties. Il n'existe aucun autre accord écrit ou verbal. Les ASM ne contiennent aucune référence spécifique à un type quelconque de mandat entre l'appelante et les premiers arrivés et ne comportent pas de faits attestant de l'existence d'un mandat implicite. Le consentement à établir un mandat peut être implicite dans un ensemble particulier de circonstances (Fridman, *Canadian Agency Law*, pages 40 à 41). Cependant, aucun des éléments de preuve qui m'ont été présentés ne me permet d'en venir à une telle conclusion, ni à partir de la conduite des parties, ni à partir de la situation des parties. L'appelante ne peut pas se contenter de soutenir que les ASM, ainsi que la MGA, [TRADUCTION] « indiquent l'existence d'un mandat » (transcription des observations, page 40) sans présenter de faits ou de preuves pour appuyer une telle allégation. Par conséquent, la première des trois qualités essentielles d'un mandat, à savoir le consentement des deux parties, fait défaut dans les faits avancés dans cet appel.

[47] La deuxième qualité essentielle d'un mandat, soit le pouvoir du mandataire d'influer sur la situation juridique du mandant, ainsi que la troisième qualité, c'est-à-dire le contrôle par le mandant des actes du mandataire, font également défaut. Dans l'arrêt *Merchant Law*, la Cour d'appel fédérale a déclaré, en s'appuyant sur l'arrêt *Glengarry Bingo*, que, si la deuxième qualité fait défaut dans une relation, alors il sera évident qu'il n'existe pas de mandat.

[48] L'appelante ne conclut pas d'ASM avec les derniers arrivés pour le compte des premiers arrivés. L'appelante conclut ces ASM uniquement en son nom propre. Elle ne fait pas de déclarations aux derniers arrivés au nom des premiers arrivés. Au moment de négocier un ASM avec un dernier arrivé, l'appelante ne consulte pas un premier arrivé, n'en avise pas un et ne demande pas son approbation. Un premier arrivé ne peut pas choisir un dernier arrivé et ne peut pas intervenir, en ce qui concerne les modalités d'un ASM passé entre l'appelante et un dernier arrivé. L'appelante n'a pas besoin de l'approbation d'un premier arrivé pour accorder des permis de lotissement et d'aménagement à des derniers arrivés; un premier arrivé ne peut pas non plus forcer l'appelante à en accorder un à un dernier arrivé donné.

Aucune disposition des ASM n'oblige l'appelante à divulguer l'identité d'un dernier arrivé au premier arrivé. Sur la base des éléments évoqués, il est manifeste que les premiers arrivés n'ont aucune influence sur les modalités des ASM que l'appelante négocie en son nom avec les derniers arrivés.

[49] Le processus de paiement de la part établie au *pro rata* que doivent verser les derniers arrivés pour l'infrastructure surdimensionnée est fondé sur la méthode énoncée dans la MGA et n'est pas autorisé par le premier arrivé. Si l'appelante omet de verser au premier arrivé un montant perçu d'un dernier arrivé, alors le premier arrivé fera valoir ses droits contre l'appelante et non contre le dernier arrivé.

[50] Le contrôle limité qu'un premier arrivé peut exercer, en ce qui concerne un ASM passé entre l'appelante et un dernier arrivé, vise la renonciation aux montants que doivent lui verser les derniers arrivés ou une réduction partielle de ceux-ci. Une renonciation complète peut se produire lorsque le promoteur est à la fois le premier arrivé et le dernier arrivé ou lorsque ceux-ci forment des sociétés apparentées, tandis qu'une renonciation partielle est consentie lorsque le premier arrivé la juge avantageuse. Cependant, j'abonde dans le sens de l'avocate de l'intimée selon qui une réduction du montant à payer n'a d'autre effet que de modifier le moment de la réception du paiement. Toutefois, une renonciation, par exemple lorsqu'il s'agit de sociétés apparentées, n'a aucune incidence financière sur le premier arrivé.

[51] L'appelante soutient qu'elle détient le pouvoir conféré par l'article 651 de la MGA d'altérer les relations juridiques du premier arrivé, parce qu'elle détermine le montant qu'un dernier arrivé devra verser au premier arrivé. L'article 651 dispose que, lorsqu'un premier arrivé doit « surdimensionner » une infrastructure municipale et qu'un dernier arrivé doit payer au *pro rata* une partie de ces coûts, c'est l'appelante qui fixe le montant du remboursement. Cependant, à moins qu'il y ait une renonciation, le dernier arrivé acquitte sa part au *pro rata* conformément aux modalités énoncées dans l'ASM. Si le premier arrivé a déterminé que l'appelante sera son mandataire aux fins limitées que l'appelante propose, alors l'appelante est tenue de maximiser le montant que le premier arrivé peut récupérer sur le coût de l'infrastructure surdimensionnée. À cet égard, l'appelante a l'obligation de s'assurer qu'un dernier arrivé se conforme aux règlements municipaux avant de délivrer les permis et les approbations et de percevoir les frais fondés sur une formule prédéterminée de récupération des coûts. Lorsque l'appelante s'adresse à un premier arrivé et lui demande une réduction d'un paiement au nom du dernier arrivé, elle ne représente pas le premier arrivé en tant

que son mandataire. L'appelante n'a pas non plus à veiller à ce que le premier arrivé recouvre rapidement les montants en souffrance des coûts. En fait, l'appelante ne versera pas les fonds au premier arrivé si celui-ci est en défaut d'après les modalités de son ASM passé avec l'appelante.

[52] Par conséquent, il est évident que l'appelante n'a pas le pouvoir d'influer sur la situation juridique d'un premier arrivé, pas plus qu'un premier arrivé n'a de contrôle sur les actions de l'appelante à cet égard. Cela ressort également à la lecture des dispositions générales contenues dans un exemple d'ASM, en particulier l'article 8.1, qui se lit en partie comme suit :

[TRADUCTION]

8.1 La Ville reconnaît que les propriétaires doivent construire ou payer pour la construction de la totalité ou d'une portion des égouts pluviaux et des égouts sanitaires dépassant les besoins des terrains en question. Au moment où d'autres terrains bénéficiant des égouts pluviaux et sanitaires seront aménagés ou découpés en parcelles, selon le cas, la Ville signera des accords avec les demandeurs de permis d'aménagement ou d'approbation de lotissement visant cet autre terrain (les « promoteurs ») les obligeant à payer un montant, déterminé conformément à la méthode indiquée à l'annexe « D » (le « paiement de la contribution permanente à la zone ») comme condition d'approbation du lotissement ou de délivrance d'un permis d'aménagement. Au moment de déterminer le montant que les promoteurs devront payer à la Ville, celle-ci inclura les taxes de vente applicables et l'intérêt au taux prescrit à l'article 8.2 (le « taux prescrit ») calculé de la manière décrite à l'article 8.2. Au moment où la Ville recevra des promoteurs les paiements mentionnés ci-dessus et lorsque les propriétaires auront satisfait aux exigences décrites ci-dessus et à condition que les propriétaires ne soient pas en défaut en violation du présent accord, la Ville s'engage à payer aux propriétaires une part proportionnelle du montant qu'elle recevra des promoteurs, et ce, dans les soixante (60) jours suivant la réception dudit montant. La part proportionnelle sera calculée conformément à la méthode décrite à l'annexe « E ».  
[...]

(Accord de service, pièce A-1, onglet 2, page 17)

[53] Le premier arrivé ne peut obliger l'appelante à prendre des mesures autres que récupérer l'argent qu'elle a perçu du dernier arrivé, argent qui revient au premier arrivé en vertu des modalités de l'ASM conclu avec l'appelante. Une telle entente contractuelle ne cadre pas avec les paramètres d'un mandat.

[54] En outre, un mandat peut être de nature fiduciaire, c'est-à-dire que le mandataire doit agir dans l'intérêt supérieur du mandant et doit s'abstenir de faire

passer son propre intérêt avant celui du mandant. En s'acquittant de ses obligations en vertu d'un ASM conclu avec un premier arrivé, l'appelante n'agit pas, et n'est pas tenue d'agir, dans l'intérêt supérieur du premier arrivé comme elle serait tenue de le faire si ce premier arrivé était son mandant. En vertu de l'ASM conclu avec le premier arrivé, l'appelante acquiert l'infrastructure surdimensionnée et, ce faisant, elle agit dans son propre intérêt.

[55] En ce qui concerne les huit indices décrits dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-182R, qui ont été considérés comme des outils utiles par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Merchant Law*, certains de ces indices confirment ma conclusion, tandis que d'autres n'ont aucun effet, lorsqu'ils sont appliqués aux faits aux présentes, ou confirment en fait l'existence d'un mandat. Comme pour de nombreuses situations factuelles comme les présentes, les indices n'entrent pas tous bien en place dans les quatre coins de la boîte que l'on appelle communément le « mandat ». L'appelante ne modifie pas le bien acquis, c'est-à-dire l'argent reçu des derniers arrivés. L'ASM n'impute pas de responsabilité à l'appelante relativement au recouvrement du coût de l'infrastructure surdimensionnée, exception faite de l'intérêt perçu sur les montants versés en retard. L'appelante n'assume aucun risque en vertu de l'ASM, à l'exception de l'intérêt sur les paiements en retard. Les pratiques comptables de l'appelante entrent également dans cette catégorie, parce que les multiples fonds sont fusionnés. Ces facteurs confirmeraient l'existence d'un mandat entre l'appelante et le premier arrivé. D'autres facteurs n'ont aucune incidence. Par exemple, même si l'appelante n'avait pas acquis d'intérêt dans les fonds qu'elle recevait des derniers arrivés, en vertu de l'article 661 de la MGA, elle avait acquis la propriété du terrain et de l'infrastructure surdimensionnée du premier arrivé. Le fait que l'appelante ne fait pas tout son possible pour s'assurer que les premiers arrivés récupèrent le plus rapidement possible les sommes que doivent verser les derniers arrivés confirme qu'il n'y a pas de mandat.

[56] Cependant, tout compte fait, vu les faits qui ont été présentés, les actions et la conduite de l'appelante et le libellé de la MGA et de l'ensemble des ASM, j'estime qu'il convient de conclure que l'appelante n'agissait pas comme mandataire du premier arrivé. Le premier arrivé a exercé très peu de contrôle, voire aucun, sur l'appelante. Comme il est mentionné dans la jurisprudence, plus le mandant exerce de contrôle, plus il est probable qu'il existe un mandat, plutôt qu'une simple relation de fiducie. Sur la base des éléments factuels dont je dispose, je conclus que l'appelante détient les fonds reçus des derniers arrivés, non pas en tant que mandataire, mais probablement en tant que simple fiduciaire pour le premier arrivé, et ce, uniquement aux fins de recevoir ces fonds en fiducie et de les

transmettre au bénéficiaire, le premier arrivé. En tant que fiduciaire, l'appelante n'était pas assujettie au contrôle du premier arrivé et n'avait aucune autre responsabilité, sauf la réception et le transfert des fonds (*Trident Holdings*) et, en conséquence, comme le mentionne la juge Lamarre (tel était alors son titre) dans la décision *De Mond c. La Reine*, (CCI), n° de dossier 95-2216(IT)G, le 7 juillet 1999, 99 D.T.C. 893, au paragraphe 37 :

[37] [...] Il ne sera pas tenu compte de l'existence d'une simple fiducie à des fins fiscales dans les cas où le simple fiduciaire détient des biens en tant que simple mandataire ou pour la personne en ayant la propriété effective. [...]

*B. Question n° 2 : Est-ce que l'appelante est l'acquéreur de l'infrastructure surdimensionnée et du terrain?*

---

[57] Le paragraphe 165(1) de la LTA dispose que « l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada » paye la TPS. Le paragraphe 221(1) de la Loi impose une obligation à la personne qui effectue une fourniture taxable de percevoir la TPS. Le paragraphe 123(1) définit ainsi le terme acquéreur :

« **Acquéreur** » d'une de la fourniture d'un bien ou d'un service désigne :

- a) Personne qui est tenue, aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture;
- b) personne qui est tenue, autrement qu'aux termes d'une convention portant sur une fourniture, de payer la contrepartie de la fourniture;
- c) si nulle contrepartie n'est payable pour une fourniture :
  - i) personne à qui un bien, fourni par vente, est livré ou à la disposition de qui le bien est mis,
  - ii) personne à qui la possession ou l'utilisation d'un bien, fourni autrement que par vente, est transférée ou à la disposition de qui le bien est mis,
  - iii) personne à qui un service est rendu.

Par ailleurs, la mention d'une personne au profit de laquelle une fourniture est effectuée vaut mention de l'acquéreur de la fourniture.

[58] La définition confirme que l'acquéreur d'une fourniture est généralement la personne qui doit payer la contrepartie de la fourniture faisant l'objet de la convention visant cette fourniture. Dans un article intitulé « *Just who is the Recipient: The Person Bearing Economic Burden or the One Contractually Liable to Pay?* », paru dans (Canadian GST Monitor, Octobre 2006), les commentaires ci-après ont été émis au sujet de la définition d'un acquéreur :

[TRADUCTION]

La définition du terme « acquéreur » d'une fourniture qui est donnée au paragraphe 123(1) de la LTA réfère généralement à la personne qui doit verser la contrepartie de la fourniture en vertu de la convention visant cette fourniture. La personne qui touche l'avantage de cette fourniture ou qui finalement paye la taxe imposée sur une fourniture ne détermine pas qui est l'acquéreur de la fourniture en question.

[59] Dans la décision *Immeubles Sansfaçon Inc. c. La Reine*, [2000] A.C.I. n° 603, le juge Tardif a conclu que les situations décrites aux alinéas *a*) et *b*) de la définition du terme « acquéreur » sont mutuellement exclusives (paragraphe 32). Le juge a poursuivi, au paragraphe 33, en disant que :

[33] [...] dans le cas où une contrepartie doit être payée, l'acquéreur est celui qui, de manière ultime, en vertu d'une convention portant sur une fourniture [selon l'alinéa *a*)] ou autrement [selon l'alinéa *b*)], est tenu d'assumer cette contrepartie.

[60] J'ai formulé des observations semblables dans la décision *Bondfield Construction Co. (1983) Ltd. c. La Reine*, 2005 CCI 78, [2005] A.C.I. n° 239 :

[121] Selon le paragraphe 169(1), la personne qui a le droit de demander les CTI est celle à qui la fourniture est effectuée et, selon le paragraphe 123(1), cette personne est réputée être l'« acquéreur ». Pour l'application de la Loi sur la taxe d'accise, c'est donc l'acquéreur de la fourniture qui a le droit de demander les CTI. Or, qui était l'acquéreur en l'espèce? Aux paragraphes 123(1) et 169(1), l'accent est mis sur la personne qui est tenue de payer la contrepartie de la fourniture (et par conséquent, de payer la taxe sur cette fourniture). Le libellé de ces dispositions et la simple logique commandent que les paragraphes 123(1) et 169(1) visent à allouer les CTI à la personne qui a en fait payé la TPS sur la fourniture.

[...]

[123] Nous devons donc déterminer qui était « de manière ultime » responsable du paiement de la fourniture. En l'espèce, lorsque le travail d'un sous-traitant

n'était pas satisfaisant, l'appelante avait habituellement recours à un second sous-traitant pour remédier à la situation. L'appelante tentait ensuite de recouvrer du premier sous-traitant le coût de ces réparations en exigeant des frais pour travaux correctifs, c'est-à-dire en demandant une réduction du prix stipulé dans le contrat initial, d'un montant égal au montant versé au second sous-traitant (y compris la TPS qu'elle avait payée). En acceptant ces frais, le premier sous-traitant reconnaissait sa responsabilité à l'égard du travail non satisfaisant et il assumait la responsabilité de payer la facture. Le nom de l'appelante figurait au recto de la facture, mais c'était le premier sous-traitant, et non l'appelante, qui acceptait d'être en dernier ressort responsable du paiement de la facture, y compris la TPS y afférente.

[61] L'intimée s'appuie sur la décision *Telus Communications (Edmonton) Inc c. La Reine*, 2008 CCI 5, confirmée par 2009 CAF 49, pour soutenir que la seule convention pertinente dont il convient de tenir compte aux fins de la définition du terme acquéreur est l'ASM intervenu entre le premier arrivé et l'appelante, et non l'ASM passé entre le dernier arrivé et l'appelante. Dans la décision *Telus*, la Cour s'est demandé si une tierce partie peut devenir l'acquéreur d'une fourniture taxable en vertu d'un second accord comportant une présomption de responsabilité pour le paiement de la contrepartie. S'appuyant sur les faits, la Cour a conclu que l'alinéa a) de la définition du terme « acquéreur » réfère uniquement à la convention originale en vertu de laquelle la fourniture avait été effectuée. La décision dans l'affaire *Telus* portait sur des fournitures payées par l'appelante dans le cadre d'une acquisition à la suite de la prise en charge de passifs. Dans l'affaire *Telus*, l'appelante avait assumé la responsabilité du paiement des fournitures taxables et, en fait, les avait payées après l'acquisition. Aux paragraphes 12 et 13, la Cour a tiré les conclusions suivantes :

[12] [...] Par définition, l'« acquéreur » est la personne qui est tenue de verser « la contrepartie ». À mon avis, il doit s'agir de la personne qui effectue le paiement à titre de contrepartie de la fourniture particulière à laquelle se rapporte le mot « acquéreur ». L'acquéreur d'une fourniture n'est pas la personne qui est tenue de verser au fournisseur un montant correspondant à la contrepartie payable en raison d'une obligation qu'elle a contractée à l'occasion de la réalisation d'une fourniture distincte entre elle et l'acquéreur dont il est question plus haut.

[13] Quoi qu'il en soit, lorsqu'il existe une convention entre un fournisseur et la personne à qui la fourniture est effectuée au profit de cette personne (soit Ed Tel en l'espèce), il n'y a qu'un alinéa de la définition du mot « acquéreur » qui puisse s'appliquer, à savoir l'alinéa a). En l'espèce, on ne saurait pas vraiment soutenir, à mon avis, que la convention mentionnée à l'alinéa a) de la définition du mot « acquéreur » peut être autre chose que cette convention-là, soit la convention entre le fournisseur et la partie ou les parties qui concluent un contrat avec le fournisseur à l'égard de la fourniture à effectuer. Il ne peut s'agir d'une

autre convention telle que la convention de prise en charge du passif intervenue en l'espèce.

[62] L'identification de l'acquéreur d'une fourniture constitue la première étape lorsque vient le moment de déterminer qui doit payer la taxe et qui pourra réclamer un CTI. La définition du terme « acquéreur » d'une fourniture qui est donnée au paragraphe 123(1) de la LTA est la personne qui doit verser la contrepartie de la fourniture en vertu de la convention visant cette fourniture. Partant de cette définition, l'appelante n'est pas l'acquéreur de l'infrastructure surdimensionnée ou du terrain. Selon les modalités de l'ASM, l'appelante n'est pas responsable du paiement d'une contrepartie quelconque relativement à l'infrastructure surdimensionnée et du terrain, ni de toute autre fourniture effectuée en vertu de l'ASM. En particulier, les articles 1.1, 1.2 et 8.1 ne prévoient aucune responsabilité pour l'appelante, à moins qu'elle omette de verser dans les 60 jours la part proportionnelle des fonds qu'elle a reçus des derniers arrivés. L'article 1.1 précise les divers montants et frais que le promoteur/propriétaire doit verser à l'appelante avant l'approbation du plan de lotissement. L'article 8.1 dispose, en référence à ces paiements à l'article 1.1, que :

[TRADUCTION]

8.1 [...] Si la Ville [appelante] reçoit les paiements mentionnés ci-dessus des promoteurs [...] la Ville [appelante] convient de verser aux propriétaires une partie proportionnelle du montant que la Ville [appelante] reçoit [...] dans les soixante (60) jours. [...]

[63] Même si les premiers arrivés doivent construire l'infrastructure surdimensionnée, l'appelante n'a pas à payer une partie proportionnelle des coûts si les derniers arrivés ne se manifestent pas ou si ceux-ci ne paient pas leur part proportionnelle des coûts de l'infrastructure municipale. Dans de tels cas, les premiers arrivés assument les coûts de construction de l'infrastructure. En vertu des modalités de l'ASM, l'appelante n'a pas à payer de contrepartie. L'article 661 de la MGA exige que les premiers arrivés fournissent des terrains pour les routes et les services publics « sans compensation ». Lorsque l'infrastructure est terminée sur le terrain, l'article 661 envisage l'inclusion de l'infrastructure surdimensionnée et du terrain sur lequel celle-ci a été construite. Même s'il incombe à l'appelante de créer et de faire fonctionner des services d'infrastructure au bénéfice des résidents (exposé conjoint des faits, paragraphe 4, et MGA, article 34), elle n'est pas tenue de construire ces services ou de verser une contrepartie au promoteur qui les a construits. Ce sont les derniers arrivés, et non l'appelante, qui doivent verser une

contrepartie ou, au moins, leur part proportionnelle des coûts pour l'infrastructure municipale.

[64] L'intimée soutient que les faits au présent appel sont conformes à ceux sur lesquels la Cour s'est appuyée dans la décision *Telus*. Cependant, l'affaire *Telus* portait sur des fournitures payées par une appelante dans le cadre d'une acquisition à la suite de la prise en charge de passifs. Dans l'affaire *Telus*, l'appelante avait en fait payé la fourniture subséquente à l'acquisition. Le présent appel se distingue de la décision *Telus* parce que les ASM conclus entre l'appelante et les derniers arrivés ne constituent pas des conventions de prise en charge et les derniers arrivés n'assument pas les passifs de l'appelante relativement au premier arrivé. En fait, les ASM entre l'appelante et le premier arrivé ne créent pas de passifs pour lesquels l'appelante doit verser une contrepartie.

[65] Même si l'alinéa 123(1)a) présente la définition d'un acquéreur dans un cas où une convention de fourniture existe et une contrepartie doit être payée en vertu de cette convention, l'alinéa 123(1)b) détermine l'identité de l'acquéreur en précisant qu'il s'agit de la personne « qui est tenue [...] de payer la contrepartie de la fourniture ». Même s'il n'y a pas d'entente contractuelle entre les premiers arrivés et les derniers arrivés, à la lumière de l'alinéa 123(1)b), ce sont les derniers arrivés qui doivent verser la contrepartie au premier arrivé pour sa part du coût de construction et d'installation de l'infrastructure surdimensionnée. Par conséquent, certaines des principales hypothèses de l'intimée ont été réfutées. Le ministre a supposé que c'était l'appelante qui devait payer le premier arrivé (réponse à l'avis d'appel, alinéa 7(h)) et que la valeur de la contrepartie visant la fourniture de l'infrastructure et du terrain est déterminée aux alinéas 1.1(b) et (d) de l'ASM passé entre l'appelante et le premier arrivé (plaidoirie écrite de l'intimée, paragraphe 32).

[66] Les deux parties reconnaissent que l'appelante a fourni les permis d'aménagement et les approbations de lotissement aux derniers arrivés. Il s'ensuit que la valeur de la fourniture exonérée doit correspondre au barème des frais pour les diverses approbations. De telles fournitures sont des fournitures exonérées en vertu de l'alinéa 20c), Partie VI, Annexe V de la LTA et, pour cette raison, aucune taxe n'est exigible. Comme j'ai conclu que l'appelante n'est pas l'acquéreur d'une fourniture taxable, elle ne peut pas réclamer de CTI relativement à l'infrastructure surdimensionnée.

[67] Enfin, l'intimée soutient que l'appelante a perçu des montants des derniers arrivés au titre des taxes, mais qu'elle a omis de les verser à l'ARC. Même si cette

taxe a été perçue par erreur, l'intimée soutient que l'appelante devait quand même la verser (*800537 Ontario Inc. c. Canada*, 2005 CAF 333, [2005] ACF n° 1732). Cependant, si nous appliquons le raisonnement dans la décision *De Mond*, il ne sera pas tenu compte de l'existence d'une simple fiducie aux fins de la taxe. L'appelante n'est pas l'acquéreur d'une fourniture taxable. Elle reçoit les fonds en tant que simple fiduciaire pour le compte du premier arrivé. Par conséquent, c'est le premier arrivé qui est tenu de percevoir la TPS sur la fourniture de l'infrastructure et de la verser. Si l'appelante n'avait pas versé la taxe au premier arrivé dans ces circonstances, il y aurait un problème. Cependant, il n'existe aucune preuve à l'appui de cette allégation et la réponse à l'avis d'appel fait état uniquement du non-versement par l'appelante de montants au titre de la TPS qu'elle avait perçus des derniers arrivés (alinéas 7(bb) et (cc)).

*C. Question n° 3 : Quelle est la nature des fournitures effectuées par l'appelante aux promoteurs et, en particulier, est-ce qu'il y a eu plusieurs fournitures ou une seule, quelle était la valeur de la contrepartie et est-ce que la fourniture entre l'appelante et le dernier arrivé était une fourniture exonérée?*

---

[68] Le critère permettant de déterminer si une fourniture unique peut être constituée de plusieurs éléments ou si de multiples fournitures constituées de biens ou de services différents ont été effectuées est établi dans la décision de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Calgary (Ville)*. Cet arrêt confirme le critère établi par le juge Rip dans la décision *O.A. Brown Ltd. c. La Reine*, [1995] A.C.I. n° 678. Aux paragraphes 35 à 37 des motifs que donne la Cour suprême, celle-ci déclare :

[35] Le critère suivant se dégage de la décision *O.A. Brown* pour déterminer si un ensemble de faits donné révèle l'existence d'une fourniture unique ou de fournitures multiples pour les besoins de la LTA :

Le critère qui ressort de la jurisprudence anglaise est de savoir si, au fond et en réalité, la [prétendue] fourniture séparée fait partie intégrante ou est un élément constitutif de la fourniture globale. Il faut examiner la nature véritable de l'opération pour en déterminer les attributs fiscaux. [par. 21]

[36] Pour arriver à sa conclusion, le juge Rip a fait observer ce qui suit :

. . . il faudrait se demander dans quelle mesure les services qui constitueraient [. . .] une fourniture unique sont liés les uns aux autres, quelle est l'étendue de leur interdépendance et de leur

enchevêtrement, et si chaque service fait partie intégrante d'un ensemble [composite] . . . [par. 22]

(Citant *Mercantile Contracts Ltd. c. Customs & Excise Commissioners*, dossier no LON/88/786, R.-U. (non publié).)

[37] Le juge Rip a également relevé l'importance de s'en remettre au bon sens pour trancher. Dans *Gin Max Enterprises Inc. c. La Reine*, 2007 CCI 223 (CanLII), le juge McArthur, également de la Cour de l'impôt, a opiné dans le même sens :

L'examen de la jurisprudence révèle que la question de savoir si deux éléments forment une fourniture unique ou deux ou de multiples fournitures exige une analyse de la nature véritable des opérations, et il s'agit d'une question de fait tranchée avec une généreuse dose de bon sens. [par. 18]

[69] En raison des conclusions que j'ai tirées, je n'ai pas besoin de me pencher sur la question de savoir si une seule fourniture ou de multiples fournitures ont été faites ni sur la question des sanctions. Cependant, je suis d'avis que la construction et le fonctionnement de l'infrastructure municipale, y compris l'infrastructure surdimensionnée, constituent une seule fourniture. L'application de ce critère établi dans les motifs de l'arrêt *Calgary (Ville)*, lequel confirme les conclusions de la Cour dans la décision *O.A. Brown*, l'« interdépendance et l'interconnexion » de la fourniture de routes et de services publics pour les résidents de la Ville à l'infrastructure municipale sont évidentes. L'appelante ne pouvait pas fournir des routes et des services sans l'élément essentiel que constitue l'infrastructure. Celle-ci était intégrale aux services que l'appelante devait fournir en vertu de la loi. Cette interprétation est conforme avec la « nature véritable de l'opération ».

[70] L'appelante a fait l'acquisition de l'infrastructure municipale et du terrain sans verser de contrepartie. Les derniers arrivés ont obtenu l'avantage et les services d'une infrastructure déjà construite en versant une contrepartie. Si les premiers arrivés n'avaient pas érigé l'infrastructure, les derniers arrivés auraient été obligés de le faire. Comme il s'agit d'une seule fourniture pour laquelle une contrepartie doit être versée, la définition du terme acquéreur donnée à l'alinéa 123(1)a) ou celle donnée à l'alinéa 123(1)b) pourrait s'appliquer. Le fait que l'appelante a reçu l'avantage de cette fourniture n'a aucune incidence sur l'entité responsable du versement de la contrepartie pour cette infrastructure.

[71] Par conséquent, l'appel est accueilli, avec dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3<sup>e</sup> jour de juillet 2015.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Traduction certifiée conforme  
ce 21<sup>e</sup> jour de février 2017.

Mario Lagacé, jurilinguiste

ANNEXE « A »

2009-3012(GST)G

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

**EN L'AFFAIRE DE : LA LOI SUR LA TAXE D'ACCISE (CANADA)**

**ENTRE :**

**LA VILLE D'EDMONTON**

**appellante**

**-et-**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS**

Les parties, par l'intermédiaire de leurs avocats respectifs, reconnaissent aux fins du présent appel uniquement et de tout appel subséquent, que les faits énoncés ci-après sont vrais et que les documents joints aux présentes sont des copies exactes de documents authentiques.

Les parties sont libres de présenter des arguments concernant le degré de pertinence et le poids devant être attribués à ces faits et documents sans que l'on considère qu'ils sont d'accord avec ceux-ci. Les

parties sont également libres de tenter d'introduire des faits nouveaux en preuve au procès; cependant, de tels faits ne doivent pas contredire les faits aux présentes, à moins que les parties n'y consentent.

Cette entente ne liera les parties à aucune autre action, ne pourra être utilisée contre l'une ou l'autre des parties quelle que soit l'occasion et ne pourra être utilisée par aucune autre partie.

## **A. CONTEXTE**

1. L'appelante est une « personne déterminée » en vertu du paragraphe 301(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « Loi »).
2. L'appelante est inscrite aux fins de la TPS et produit ses déclarations tous les mois.
3. L'appelante est une « municipalité » tel que le définit :
  - (a) l'alinéa 1(1)(s) de la *Alberta Municipal Government Act* (la « MGA »);
  - (b) le paragraphe 123(1) de la Loi.
4. Il incombe à l'appelante, en sa qualité de municipalité, d'établir et de maintenir des processus en vue de la bonne conservation et du bon aménagement des terrains à l'intérieur de ses limites municipales. Cela inclut la gestion de la construction, et plus tard de l'entretien, de l'infrastructure de services publics, notamment les aqueducs, les améliorations des systèmes d'égout et de drainage, l'éclairage des rues, ainsi que les rues et les trottoirs à l'avantage des résidents de la Ville d'Edmonton (les « améliorations municipales »).
5. Aux fins du présent appel, il est convenu que l'infrastructure d'améliorations municipales en cause peut être répartie sous les descriptions suivantes :

- (a) Améliorations des systèmes d'égouts et de drainage Ces améliorations sont créées dans un « bassin », lequel est une zone géographique limitrophe ou bassin de drainage qui se déverse dans un égout donné. Aux fins du présent appel, un bassin est constitué d'une ou de plusieurs « parcelles » de terrain qui peuvent appartenir à plus d'un propriétaire ou promoteur. Les améliorations qui sont apportées aux systèmes d'égout et de drainage peuvent être constituées de petits égouts et d'infrastructures « latéraux » que le promoteur construira entièrement à ses frais et d'« égouts collecteurs » de plus grandes dimensions et d'une infrastructure pouvant être divisée que le promoteur peut construire en assumant le coût initial. Le promoteur recevra ensuite de l'appelante des sommes équivalentes aux paiements que les promoteurs subséquents feront à l'appelante.
  - (b) Améliorations des systèmes d'aqueduc Ces améliorations sont reliées à un réseau qui assurera une pression et des débits adéquats au sein des parcelles et entre celles-ci.
  - (c) Améliorations des routes, de l'infrastructure de transport et des réseaux artériels Ces améliorations des routes et de l'infrastructure de transport, y compris les trottoirs, facilitent l'accès aux parcelles et la sortie de celles-ci, ainsi qu'aux réseaux artériels qui entourent les parcelles et qui en longent les limites.
  - (d) Améliorations des limites Il s'agit des améliorations apportées le long des limites d'une parcelle qui peuvent inclure des routes, des arbres bordant les boulevards, l'éclairage, les améliorations électriques ou autres, dont les parcelles partagent l'avantage (et le coût).
6. Les cotisations établies par l'Agence du revenu du Canada sont indiquées dans l'annexe « A » ci-jointe. Veuillez noter que les descriptions sont celles de l'Agence du revenu du Canada et qu'elles sont remises en question par l'appelante.

**B. GRANDES LIGNES DU PROCESSUS D'AMÉNAGEMENT**

7. Un promoteur est propriétaire d'une parcelle de terrain qu'il veut aménager et vendre.
8. Si le terrain n'a pas été zoné en vue de l'aménagement, le promoteur acquitte un droit et soumet une demande à l'appelante en vue d'obtenir le zonage nécessaire.
9. L'appelante passe la demande de zonage en revue et veille à ce que les exigences techniques régissant le zonage proposé soient respectées, notamment les plans structuraux de quartier visant la zone et la capacité de desservir les parcelles de terrain en ce qui concerne les égouts, les aqueducs et les impacts environnementaux.
10. Lorsque sa demande de zonage est approuvée, le promoteur peut soit diviser le terrain en lots ou demander directement un permis d'aménagement pour l'ensemble de la parcelle.
11. Si le promoteur demande un permis de lotissement ou d'aménagement, il indique le nombre de parcelles et l'emplacement des routes et des services publics. Il verse un droit à l'appelante au moment où il présente sa demande de lotissement.
12. L'appelante procède à un examen de la demande de permis d'aménagement ou de lotissement et transmet la proposition à ses divers services qui, à leur tour, examinent notamment le réseau de transport et le drainage.
13. Une fois l'examen terminé, l'appelante peut autoriser le promoteur à aller de l'avant, sous réserve de certaines conditions telles que l'obligation d'apporter certaines améliorations municipales et de passer un accord de services (un « accord de services municipaux » ou « ASM ») visant la construction et le paiement du coût des améliorations requises.
14. L'appelante et le promoteur signent ensuite un ASM. Aux fins du présent appel, les parties ont convenu que l'ASM présenté sous le document numéro 48 dans la liste des documents de l'appelante (document numéro 2 dans le recueil conjoint de documents) est représentatif des

autres ASM conclus par l'appelante avec divers promoteurs. À moins d'indication contraire, chaque fois qu'une référence sera faite à un ASM, le document numéro 48 sera utilisé.

15. Une fois que l'ASM a été signé et que toutes ses conditions inhérentes ont été satisfaites ou convenues (p. ex., les routes ou les égouts ne sont pas construits, mais leur construction a été convenue, les garanties d'exécution sont fournies et les montants fixés dans l'ASM sont payés à l'appelante), le promoteur peut faire approuver son plan de lotissement par l'appelante. Le promoteur verse un droit pour cette approbation.
16. Une fois son plan approuvé, le promoteur peut l'enregistrer auprès du Bureau des titres de biens-fonds afin d'obtenir les titres de propriété des parcelles de terrain qui ont été créées.

**C. L'ACCORD DE SERVICES MUNICIPAUX – PREMIERS ARRIVÉS ET DERNIERS ARRIVÉS**

17. Pour gérer l'aménagement d'une parcelle donnée, l'appelante doit s'assurer que toutes les améliorations municipales requises pour cette parcelle, ainsi que pour toutes les autres parcelles dans la zone qui peuvent être reliées aux mêmes améliorations, sont aménagées et construites de manière ordonnée.
18. Par conséquent, l'appelante conclut un ASM avec ce promoteur aux fins ci-après :
  - a) **Construire** les améliorations municipales (y compris les systèmes d'aqueduc, d'égout et de drainage, les routes et les trottoirs) requises pour cette parcelle, ou en payer le coût, et, au besoin,
  - b) **Construire** les améliorations municipales dépassant les besoins de la parcelle pour l'avantage de la parcelle ainsi que des autres parcelles dans la zone ou en payer le coût (l'« infrastructure surdimensionnée »).

19. Le promoteur qui construit cette infrastructure surdimensionnée sera désigné par l'expression « premier arrivé – constructeur ». Un promoteur qui aura versé plus que sa contribution permanente à la zone (telle qu'elle est définie ci-dessous) sera désigné par l'expression « premier arrivé – contribution excédentaire », et ce, même s'il n'a pas en fait construit d'infrastructure surdimensionnée. En ce qui concerne les premiers arrivés – contribution excédentaire, les améliorations apportées aux systèmes d'égouts et de drainage ont fait l'objet d'un dépassement des dépenses, mais pas les améliorations du réseau artériel de la chaussée ou des limites.
20. Dans le cas de l'annexe « A », la « fiducie de drainage » a été créée lorsqu'un promoteur a versé un montant à l'appelante relativement à des améliorations municipales, avant que celles-ci aient été réalisées. L'appelante a conservé cette somme en fiducie et a payé le premier arrivé – constructeur au moment de la construction.
21. Les autres promoteurs qui possèdent des parcelles dans le même bassin ou qui ont tiré des avantages des améliorations municipales construites ou payées par un premier arrivé peuvent ensuite demander l'autorisation d'aménager leurs parcelles. Si l'autre promoteur à qui appartient une parcelle tire un avantage de l'infrastructure surdimensionnée fournie par le premier arrivé, alors cet autre promoteur doit signer un ASM avec l'appelante en vertu duquel il s'engage à payer une part proportionnelle du coût de l'infrastructure surdimensionnée.
22. Le promoteur de cette autre parcelle, qui tire un avantage de l'infrastructure surdimensionnée, sera désigné par l'expression « dernier arrivé ».

#### **D. L'ACCORD DE SERVICES MUNICIPAUX – DROITS ET OBLIGATIONS**

23. En ce qui concerne le promoteur partie à l'ASM dans le document 48, qui est à la fois un premier arrivé et un dernier arrivé :

- a) Le promoteur a payé, construit et installé les améliorations municipales, à savoir des égouts pluviaux [article 2]. La contribution de ce promoteur (en sa qualité de premier arrivé – constructeur) au coût des égouts pluviaux qu’il a construits est supérieure à sa part proportionnelle (sa contribution permanente à la zone) [article 1.3].
  
- b) Le promoteur (en sa qualité de dernier arrivé) a également versé un montant à l’appelante pour l’infrastructure surdimensionnée (égouts pluviaux et sanitaires) qui a été construite par d’autres premiers arrivés [alinéa 1.1(b)]. Comme ce promoteur a payé plus que le montant de sa contribution permanente à la zone pour l’infrastructure surdimensionnée constituée des égouts pluviaux et sanitaires construits par d’autres premiers arrivés, ce promoteur devient un premier arrivé – contribution excédentaire aux fins de ce dépassement des dépenses [article 1.3];
  
- c) En vertu de l’article 8 de l’ASM :
  - i) L’appelante reconnaît avoir conclu des ASM avec d’autres derniers arrivés en vertu desquels ces derniers arrivés devaient verser un montant à l’appelante établi conformément à l’annexe « D » de cet ASM;
  - ii) Lorsque l’appelante recevait un paiement d’autres derniers arrivés et à condition que le promoteur ne soit pas en défaut en vertu de l’ASM, l’appelante versait une portion du montant reçu des derniers arrivés établie de la manière décrite à l’annexe « E » de l’ASM, jusqu’à un maximum des [TRADUCTION] « montants récupérés sur le dépassement des dépenses relatives aux égouts », comme l’indique l’article 1.3;
  - iii) Si, pour des raisons légales, l’appelante se trouvait dans l’impossibilité de recevoir les paiements que les autres derniers arrivés devaient effectuer en vertu de l’annexe D, elle n’était pas tenue d’effectuer quelque paiement que ce soit au promoteur.
  - iv) Si l’appelante ne versait pas au promoteur dans les 60 jours un paiement reçu d’un

dernier arrivé, elle doit payer des intérêts au promoteur.

- d) **notamment** en vertu de l'annexe « D », deux montants sont calculés :
- i) la contribution permanente à la zone, qui représente la part proportionnelle au promoteur du coût de l'infrastructure surdimensionnée à l'intérieur d'un bassin (dont profite la zone); et
  - ii) le « dépassement des dépenses », qui est le montant versé par un promoteur pour couvrir :
    - a) ses coûts de construction des améliorations municipales surdimensionnées en sus de la contribution permanente à la zone du promoteur, ou
    - b) une portion du « dépassement des dépenses » du promoteur précédent en sus de la contribution permanente à la zone de ce promoteur précédent.
24. Lorsque le premier arrivé – constructeur a terminé la construction et l'installation de toutes les améliorations municipales et après une période d'entretien, l'appelante assume la responsabilité du fonctionnement et de l'entretien courant de toutes les améliorations municipales, y compris l'infrastructure surdimensionnée.

## **E. L'ACCORD DE SERVICES MUNICIPAUX – PAIEMENTS**

25. En vertu de l'ASM dans le document 48, le promoteur a versé les montants suivants à l'appelante :
- a) En vertu de l'alinéa 1.1(a), le promoteur a payé 21 250 \$, plus 1 487,50 \$ de TPS, pour l'inspection, l'examen et l'approbation des dessins techniques.
    - i) Le montant est un taux unitaire qui est négocié entre l'appelante et l'Urban Development Institute.

- ii) Le montant payé a pour objet de permettre à l'appelante de récupérer une partie des coûts d'inspection et d'examen des dessins techniques. Le montant est fixé en fonction de la superficie du projet.
- iii) En 2002, le taux s'établissait à 2 862 \$ par hectare de terrain.
- iv) En ce qui concerne ce projet (document 48), le montant payé était de 2 862 \$ X 7,425 ha = 21 250,35 \$, lequel a été arrondi au dollar près, soit 21 250 \$.
- v) Ces montants ont été répartis proportionnellement entre les services. Ainsi, de la somme perçue,
  - a) 1 319,31 \$ ont été versés au service des Parcs,
  - b) 9 112,12 \$ ont été consacrés au Drainage,
  - c) 4 433,01 \$ ont été versés à Epcor Water, et
  - d) 7 873,06 \$ sont allés au service du Transport.
- b) En vertu de l'alinéa 1.1(b), le promoteur (en sa qualité de dernier arrivé) a payé 1 110 989 \$ pour les systèmes d'égouts et de drainage de l'infrastructure surdimensionnée qui avait été construite et installée, ou était en voie de l'être, par d'autres premiers arrivés et dont bénéficiait la parcelle du promoteur.
- i) L'annexe C contient une répartition des montants payés par le promoteur et l'identité du premier arrivé visé, ainsi que son numéro de TPS. Le montant de 614 775 \$ a été payé pour le système d'égouts pluviaux collecteurs, tandis que la somme de 496 214 \$ est allée au système d'égouts sanitaires collecteurs.
- ii) Le montant de 534 376,84 \$ est réputé être [TRADUCTION] « le paiement de la taxe sur

les produits et services tel que fixé, imposé et perçu par le gouvernement du Canada ». Le traitement fiscal approprié des montants payés en vertu de l'alinéa 1.1(b) est en cause dans cet appel. Il convient de noter que le montant de la TPS de 534 376,84 \$ contient une erreur typographique qui n'a pas été relevée au moment où l'accord a été signé. Le montant exact aurait dû se lire 54 376,84 \$. C'est le montant qui figurait à l'annexe « C » et c'est le montant qui a été réellement perçu.

- (c) En vertu de l'alinéa 1.1(c), le promoteur a remis une lettre de crédit à l'appelante. Cette lettre de crédit avait pour objet de confirmer que le promoteur était incité à réaliser les améliorations municipales dans les délais requis et indiqués dans l'ASM et à éliminer les dernières lacunes. Si le promoteur avait interrompu les travaux et manqué à ses obligations, l'appelante devait avoir suffisamment d'argent en mains pour sécuriser le site, notamment en remplissant les tranchées ouvertes ou en érigeant des clôtures et des barricades pour assurer la sécurité des lieux jusqu'à ce que le projet soit complété par quiconque deviendrait propriétaire des lieux. Le montant avait été établi en prenant la zone taxable du terrain, soit 7,425 hectares (voir l'annexe « B » de l'accord) et en la multipliant par le taux de 12 500 \$/ha, arrondi à 92 900 \$.
- (d) En ce qui concerne l'alinéa 1.1d), aucun paiement n'a été consigné dans le document 48 parce que le promoteur construisait une portion du réseau artériel qui dépassait sa part proportionnelle qui avait été calculée conformément à la méthode énoncée dans l'annexe « G » de l'accord. Dans ce cas, le promoteur récupérera un montant, calculé conformément à l'annexe « H », des derniers arrivés jusqu'à un maximum de 52 236 \$, comme l'indique l'alinéa 1.4 de l'annexe « F ». Cependant, en vertu du document 49 dans le recueil de documents de l'appelante (document 7 dans le recueil conjoint de documents) le promoteur (en sa qualité de dernier arrivé) a versé 165 091 \$ pour l'infrastructure surdimensionnée du réseau artériel qui avait été construit et installé, ou était en voie de l'être, par un premier arrivé et dont profitait la parcelle du promoteur.

- i) L'annexe C contient une répartition des montants payés par le promoteur et l'identité des premiers arrivés visés, ainsi que leur numéro de TPS (le cas échéant).
  - ii) Le montant de 11 556,37 \$ est réputé être [TRADUCTION] « le paiement de la taxe sur les produits et services tel que fixé, imposé et perçu par le gouvernement du Canada ». Le traitement approprié des montants de taxe payés en vertu de l'alinéa 1.1(d) est en cause dans cet appel.
- (e) L'appelante n'a rien facturé pour calculer les montants indiqués aux annexes « D » et « E » et n'a pas non plus facturé de montants pour l'administration de ses obligations énoncées à l'article 8 de l'ASM.

#### **F. L'ACCORD DE SERVICES MUNICIPAUX – RENONCIATIONS**

26. Dans certains cas, un premier arrivé et un dernier arrivé peuvent se soustraire à l'application des paiements exigés en vertu de l'ASM. Malgré le fait que le premier arrivé et le dernier arrivé concluent quand même un ASM avec l'appelante, le premier arrivé renoncera à l'obligation pour l'appelante de percevoir des montants du dernier arrivé en vertu de l'article 651 de la MGA; dans un tel cas, il percevra ces montants directement du dernier arrivé ou il prendra d'autres arrangements avec lui.
27. Dans ce cas, l'appelante exigera une reconnaissance officielle du premier arrivé du fait qu'il renonce à l'obligation de l'appelante de percevoir des montants.

#### **G. L'ACCORD DE SERVICES MUNICIPAUX – COMPENSATIONS**

28. Dans certaines circonstances, un promoteur peut (directement ou par l'intermédiaire de diverses filiales) être à la fois un premier arrivé et un dernier arrivé par rapport à lui-même. Si un

promoteur se paye lui-même, l'appelante considère le paiement comme une « compensation »; dans ce cas, aucune documentation additionnelle (p. ex., une « renonciation » formelle) n'est requise.

## **H. L'ACCORD DE SERVICES MUNICIPAUX – CONSIGNATION DES FONDS**

### **Paiements reçus des derniers arrivés**

29. Lorsque l'appelante reçoit un chèque d'un promoteur (dernier arrivé) qui représente le paiement de montants prévus dans l'ASM, elle traite le chèque de la manière suivante :
- (a) Un reçu est produit à des fins internes seulement. Ce reçu indique le nom et l'adresse du promoteur qui a effectué le paiement, le montant de ce paiement et le numéro de compte au grand livre auquel le paiement est crédité.
  - (b) Si le montant du chèque est inférieur à 100 000 \$, le chèque et le reçu sont remis à la caissière au service du Développement durable de l'appelante qui traite la réception des fonds. Le dépôt quotidien est cueilli par véhicule blindé et livré à la Banque Toronto-Dominion, puis déposé au compte bancaire de l'appelante.
  - (c) Si le montant du chèque est supérieur à 100 000 \$, le dépôt est apporté directement à la Banque Toronto-Dominion, puis déposé au compte bancaire de l'appelante.
30. L'écriture comptable pour le paiement se fait comme suit :
- Débit – Banque TD
- Crédit – Compte d'attente 290200
31. Le compte d'attente 290200 sert uniquement à la comptabilisation des paiements reçus en vertu d'un ASM. Aucun autre montant n'est porté à ce compte du grand livre.

32. Si le montant a été reçu en vertu des alinéas 1.1(a) et (e), le montant est alors décaissé du compte 290200 et passé au service approprié et inclus dans les recettes. Si le montant a été reçu en vertu des alinéas 1.1(b), (c) ou (d), alors il est détenu dans le compte 290200 jusqu'à ce qu'il soit décaissé et remis au premier arrivé approprié ou jusqu'à la fin de l'exercice financier de l'appelante (31 décembre), soit le premier de ces deux événements.
33. Les paiements reçus qui n'ont pas été décaissés au 31 décembre figurent dans les états financiers de l'appelante au compte de passif « charges à payer ». Le 1<sup>er</sup> janvier, les fonds sont à nouveau consignés au compte d'attente 290200 du grand livre.

**Paielements au premier arrivé**

34. Les décaissements au premier arrivé qui sont effectués à partir des paiements reçus des derniers arrivés sont versés sous forme de chèque ou de transfert électronique de fonds.
35. Les copies des demandes de chèque sont conservées et font l'objet d'une référence croisée avec les articles du plan financier portant sur l'accord de services en question.

FAIT à Edmonton, ce 10<sup>e</sup> jour de février 2015.

Par : M<sup>e</sup> James C. Yaskowich

Avocat de l'intimée :

FAIT à Edmonton, ce 10<sup>e</sup> jour de février 2015.

William F. Pentney, c.r.

Sous-procureur général du Canada

Avocat de l'intimée

Par : Me Margaret A. Irving

Avocate de l'intimée :

**Annexe A de l'exposé conjoint des faits**

**Montants de la cotisation en litige**

**Montants devant être versés (total de 13 411 793,05 \$)**

	<b>TPS perçue</b>	<b>TPS payable</b>	<b>CTI refusés</b>
<b>Routes</b>	1 035 514,98 \$	-	
<b>Drainage — contribution permanente à la zone</b>	2 258 188,95 \$	-	215 027,68 \$
<b>Drainage — dépassement des dépenses</b>	9 575 504,52 \$	-	157 089,24 \$
<b>Fiducie de drainage</b>	-	131 820,29 \$	
<b>Améliorations des limites</b>	38 647,39 \$	-	
<b>Sous-total</b>	12 907 855,84 \$	131 820,29 \$	372 116,92 \$

**Remboursements crédités (total 11 834 993,38 \$)**

	<b>Remboursemen ts aux municipalités</b>	<b>Remboursement de 100 %</b>
<b>Routes</b>	591 722,84 \$	-

<b>Drainage — contribution permanente à la zone</b>	1 413 266,68 \$	-
<b>Drainage — dépassement des dépenses</b>		9 732 593,76 \$
<b>Fiducie de drainage</b>	75 325,88 \$	-
<b>Améliorations des limites</b>	22 084,22 \$	-
<b>Sous-total</b>	2 102 399,62 \$	9 732 593,76 \$

**Taxe nette / montant en litige : 13 411 793,05 \$ - 11 834 993,38 \$ =**

**1 576 799,67 \$**

#### **SOMMAIRE PAR CATÉGORIE**

---

##### **ROUTES**

TPS perçue du dernier arrivé, non versée	1 035 514,98 \$
Remboursements à la municipalité crédités	591 722,84 \$
<b>Montant en litige</b>	<b>443 792,14 \$</b>

##### **DRAINAGE — montant des contributions permanentes**

##### **à la zone**

TPS perçue du dernier arrivé, non versée	2 258 188,95 \$
CTI refusés sur la TPS payée aux premiers arrivés (la Ville	

en tant que dernier arrivé) 215 027,68 \$

*Sous-total* 2 473 216,63 \$

Remboursements à la municipalité crédités sur la TPS  
payée aux premiers arrivés 1 290 393,72 \$

CTI crédités sur la TPS payée aux premiers arrivés (la Ville  
en tant que dernier arrivé) 122 872,96 \$

*Sous-total* 1 413 266,68 \$

**Montant en litige 1 059 949,95 \$**

**DRAINAGE — dépassement des dépenses**

TPS perçue du dernier arrivé, non versée 9 575 504,52 \$

CTI refusés (la Ville en tant que dernier arrivé) 157 089,24 \$

*Sous-total* 9 732 593,76 \$

100 % des remboursements crédités sur la TPS payée aux  
premiers arrivés 9 575 504,52 \$

100 % des CTI crédités sur la TPS payée aux premiers  
arrivés (la Ville en tant que dernier arrivé) 157 089,24 \$

*Sous-total* 9 732 593,76 \$

**Montant en litige 0 \$**

**FIDUCIE DE DRAINAGE**

TPS payable au premier arrivé, la Ville cotisée en tant  
qu'acquéreur 131 820,29 \$

Remboursements à la municipalité crédités sur la TPS  
payée aux premiers arrivés 75 325,88 \$

**Montant en litige 56 494,41 \$**

**AMÉLIORATIONS DES LIMITES**

TPS perçue du dernier arrivé, non versée	38 647,39 \$
Remboursements à la municipalité crédités sur la TPS payée aux premiers arrivés	22 084,22 \$
<b>Montant en litige</b>	<b>16 563,17 \$</b>

**MONTANT TOTAL EN LITIGE**

Routes	443 792,14 \$
Drainage — montant des contributions permanentes à la zone	1 059 949,95 \$
Drainage — dépassement des dépenses	0 \$
Fiducie de drainage	56 494,41 \$
Améliorations des limites	16 563,17 \$
<b>Montant total en litige</b>	<b>1 576 799,67 \$</b>

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 172

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-3012(GST)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : LA VILLE D'EDMONTON et SA  
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 10 et 11 février 2015

MOTIFS DE JUGEMENT : L'honorable juge Diane Campbell

DATE DU JUGEMENT : Le 3 juillet 2015

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M<sup>c</sup> James C. Yaskowich  
Avocates de l'intimée : M<sup>c</sup> Margaret A. Irving  
M<sup>c</sup> Paige McPherson

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M<sup>c</sup> James C. Yaskowich

Cabinet : Felesky Flynn LLP

Pour l'intimée :

William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada