

COUR D'APPEL

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
SIÈGE DE MONTRÉAL

N° : 500-09-030456-230
(500-80-040096-191)

DATE : 23 septembre 2025

**FORMATION : LES HONORABLES GENEVIÈVE MARCOTTE, J.C.A.
STEPHEN W. HAMILTON, J.C.A.
BENOÎT MOORE, J.C.A.**

AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC
APPELANTE – défenderesse

c.

DANIEL HÉROUX
INTIMÉ – demandeur

ARRÊT

[1] L'appelante se pourvoit contre un jugement rendu le 1^{er} février 2023 par la Cour du Québec (l'honorable Sylvie Lachapelle), qui accueille l'appel de l'intimé, annule les cotisations établies par l'appelante et défère les cotisations au ministre pour nouvel examen et émission de nouvelles cotisations, avec frais de justice.

[2] Pour les motifs du juge Hamilton, auxquels souscrivent les juges Marcotte et Moore, **LA COUR** :

[3] **REJETTE** l'appel;

[4] **LE TOUT**, avec les frais de justice.

GENEVIÈVE MARCOTTE, J.C.A.

STEPHEN W. HAMILTON, J.C.A.

BENOÎT MOORE, J.C.A.

Me Bobbie Dion
LARIVIÈRE MEUNIER (Revenu Québec)
Pour l'appelante

Me Maxime Chouinard
Me Marie-Joëlle Fortin
TERRIEN COUTURE JOLI-CŒUR
Pour l'intimé

Date d'audience : 23 janvier 2025

MOTIFS DU JUGE HAMILTON

[5] L'intimé, qui est un constructeur non inscrit de plusieurs immeubles d'habitation neufs aux termes de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (« LTVQ »)¹, calcule tardivement les cotisations qu'il doit au titre de la taxe de vente du Québec (« TVQ ») et les remboursements auxquels il a droit. L'Agence du revenu du Québec (« ARQ ») refuse les demandes de remboursement parce qu'elles sont tardives. La seule question à trancher dans le présent appel est de savoir si le retard à produire de telles demandes empêche d'opérer compensation entre la TVQ payable et les remboursements dans le calcul de la taxe nette et entraîne donc ainsi l'extinction du droit aux remboursements de l'intimé.

[6] Je suis d'avis, à l'instar de la juge de première instance², que la réponse est négative et que l'intimé a droit à la compensation.

Le contexte

[7] Les faits donnant lieu au litige ne sont pas contestés et sont résumés dans la « Liste des faits admis et résumé du litige » produite conjointement en première instance, que la juge reproduit dans son jugement. En voici un extrait pertinent :

LISTE DES FAITS ADMIS ET RÉSUMÉ DU LITIGE

[...]

B. CQ - 500-80-040096-191 (1^{ère} SÉRIE D'IMMEUBLES)

Résumé des faits

13. En 2014 et 2015, le demandeur a personnellement construit les immeubles (les « **Immeubles** ») suivants :

- a. 4885, de la Garonne, Sorel-Tracy;
- b. 4895, de la Garonne, Sorel-Tracy;
- c. 4905, de la Garonne, Sorel-Tracy;
- d. 4915, de la Garonne, Sorel-Tracy;
- e. 50, Raymond Huot, Sorel-Tracy;
- f. 60, Raymond Huot, Sorel-Tracy.

¹ RLRQ, c. T-0.1.

² *Héroux c. Agence du revenu du Québec*, 2023 QCCQ 9440 [jugement dont appel].

14. Le demandeur est un non-inscrit et agissait comme constructeur aux fins de la LTVQ;
15. Les dates de fourniture à soi-même des Immeubles varient de septembre 2014 à octobre 2015;
16. Le ou vers le 19 mars 2018, le demandeur a produit les formulaires prescrits, pour les fins de l'autocotisation, les demandes de remboursement pour immeuble locatif neuf (art. 378.1 et ss. LTVQ) et les remboursements pour coûts de construction (art. 379 LTVQ);
17. Plus particulièrement, le demandeur :
- a. s'est autocotisé au titre de la fourniture à soi-même d'un immeuble (article 223 LTVQ) sur la JVM indiquée dans le tableau qui suit sur chacun des Immeubles pour un montant total de 101 715,08 \$ en date du 1^{er} juillet 2016;
 - b. a demandé des remboursements pour immeuble locatif neuf (articles 378.1 à 378.19 LTVQ) au montant de 29 714,09 \$;
 - c. a demandé des remboursements pour coûts de construction (article 379 LTVQ) au montant de 82 539,15 \$;
18. Si la défenderesse avait accordé les remboursements demandés par le demandeur (soit une fois les remboursements pour immeuble locatif neuf et les remboursements pour coûts de construction appliqués en réduction des sommes dues au titre de la fourniture à soi-même), il aurait eu droit à un remboursement de TVQ net de 10 538,17 \$;

Redressements apportés par la défenderesse

19. Au terme de sa vérification, la défenderesse a apporté des redressements à la JVM des Immeubles, tel qu'indiqué dans le tableau ci-avant (les « **Redressements** »);

(1^{ère} série)

Immeuble	JVM selon RQ	JVM déclaré	écart	%
4885 de la Garonne	\$ 163 600,00	\$163 600,00	\$ -	
4895 de la Garonne	\$ 169 600,00	\$169 600,00	\$ -	
4905 de la Garonne	\$ 186 067,31	\$160 100,00	\$ 25 967,31	16%
4915 de la Garonne	\$ 186 158,56	\$169 200,00	\$ 16 958,56	10%
50 rue Raymond	\$ 195 831,51	\$188 200,00	\$ 7 631,51	4%
60 rue Raymond	\$ 186 797,34	\$178 000,00	\$ 8 797,34	5%

20. Les Redressements apportés par la défenderesse à la JVM des immeubles ont généré une augmentation de la TVQ payable au titre de la fourniture à soi-même de 6 818,37 \$;

21. En outre, la défenderesse a refusé les demandes de remboursement pour immeuble locatif neuf et les remboursements pour coûts de construction au motif que les formulaires requis ont été produits auprès de la défenderesse plus de 2 ans après les dates de fournitures à soi-même;

[...]

[8] Le jugement dont appel accueille l'appel des cotisations de l'intimé sur la question de la compensation, mais omet de se prononcer sur la juste valeur marchande (« JVM ») des immeubles. À la suite d'une demande en rétractation du jugement, la juge rend un deuxième jugement portant sur la JVM des immeubles, qui rejette l'appel de l'intimé sur cet aspect. Ce jugement n'est pas porté en appel. Pour les fins du présent appel, il faut donc retenir la JVM des immeubles telle qu'établie par l'ARQ.

[9] Afin de bien situer le débat, il est utile de résumer certains concepts de base en matière de TVQ sur les immeubles d'habitation neufs.

[10] En termes très généraux, l'acquéreur d'un immeuble d'habitation neuf doit payer la TVQ (et la taxe fédérale sur les produits et services (« TPS »)) au constructeur, qui doit la remettre à l'ARQ. En principe, il s'agit du taux régulier de TVQ de 9,975 %. Toutefois, lors de l'entrée en vigueur de la TPS en 1991, le législateur fédéral a réduit le taux effectif de la TPS (qui était alors de 7 %) à environ 4,5 % afin de rapprocher le taux à celui antérieurement exigé. En conséquence, l'acquéreur avait droit à un remboursement partiel de la TPS allant jusqu'à 2,5 % du prix de vente³. Par la suite, ce remboursement a été converti en remboursement de 36 % de la TPS payée⁴. Le législateur provincial a suivi ce modèle. Il octroie ainsi à l'acquéreur un remboursement allant jusqu'à 36 % de la TVQ payée⁵ (ci-après, « le remboursement partiel de l'acquéreur »).

[11] Le constructeur, pour sa part, doit percevoir la TVQ lors de la vente et la remettre à l'ARQ. S'il est inscrit, il récupère ses crédits et remboursements de taxe sur les intrants (« CTI/RTI »). Un non-inscrit, comme l'intimé, ne peut cependant pas bénéficier du système de CTI/RTI pendant la construction. Il doit plutôt demander le remboursement de la TVQ qu'il a payée sur les fournitures qu'il a achetées pour la construction de l'immeuble⁶ (ci-après, « le remboursement de la TVQ sur les coûts de construction ») et peut ensuite opérer compensation entre cette somme et la TVQ qu'il a perçue de l'acquéreur.

[12] Ces principes s'appliquent *mutatis mutandis* lorsque le constructeur de l'immeuble ne vend pas celui-ci à un tiers, mais le met en location, comme dans le cas présent. Dans

³ A. Lareau, « Un aperçu de certaines dispositions de la taxe sur les produits et services en matière immobilière » (1991), 32 *C. de D.* 683, p. 697.

⁴ *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, c. E-15 (« LTA »), paragr. 256.2(3).

⁵ *LTVQ*, art. 378.7.

⁶ *Id.*, art. 379.

ce cas, suivant les règles de la fourniture à soi-même (« FASM »), le constructeur est réputé fournir l'immeuble à lui-même à la date de la première location, à un prix équivalent à sa JVM. En conséquence, il en est à la fois l'acquéreur et le fournisseur. Il doit payer et remettre la TVQ sur la JVM de l'immeuble, mais il a droit aux deux remboursements, soit jusqu'à 36 % de la TVQ calculée sur le montant de la JVM de l'immeuble et le total de la TVQ payée sur les fournitures qui ont servi à la construction de l'immeuble. La *LTVQ* prévoit que le délai pour demander ces remboursements est de deux ans à compter de la première location de l'immeuble.

[13] Le problème en l'instance est simple. L'intimé construit six unités d'habitation en 2014 et 2015. Il les loue à compter de différentes dates entre septembre 2014 et octobre 2015. Il ne transmet ses formulaires de déclaration de TVQ et ses demandes de remboursement qu'au mois de mars 2018, soit bien après l'expiration du délai de deux ans prescrit par la loi. L'ARQ accepte les déclarations de TVQ (sous réserve des ajustements à la JVM qui ne sont pas visés par le présent appel). Elle rejette cependant les demandes de remboursement au motif qu'elles sont hors délai.

[14] En termes pratiques, la TVQ payable par l'intimé, après ajustement de la JVM des immeubles, est de 108 533,45 \$. Les remboursements demandés représentent 29 714,09 \$ au titre du remboursement partiel de l'acquéreur⁷ et 82 539,15 \$ au titre du remboursement de la TVQ sur les coûts de construction. Or, si les demandes de remboursements avaient été produites à l'intérieur du délai de deux ans prévu par la loi et qu'elles avaient été acceptées telles quelles, il y aurait eu un solde créditeur en faveur de l'intimé de 3 719,79 \$ et non un montant payable par l'intimé de 108 533,45 \$.

Le jugement de première instance

[15] La juge opère compensation entre la TVQ payable par l'intimé et les remboursements auxquels il a droit parce que la TVQ et les remboursements sont inextricablement liés et que l'obligation du contribuable est de payer « le montant de taxes réellement dû »⁸. Selon elle, il n'importe pas qu'une demande de remboursement soit présentée ou non et si elle est présentée, qu'elle soit présentée hors délai. Elle considère que l'interprétation littérale des articles pertinents que suggère l'ARQ est susceptible de produire un résultat que le législateur ne peut avoir souhaité⁹, et qu'il s'agit en conséquence « d'une situation où la primauté devrait être accordée au fond sur la forme »¹⁰. Elle mentionne les notions de taxe nette et de compensation ainsi que les articles pertinents, mais il n'est pas clair sur quelle base précise elle donne raison à l'intimé.

⁷ Ce montant de remboursement, ainsi que le solde créditeur en faveur de l'intimé, devront être ajustés pour tenir compte des modifications apportées aux JVM.

⁸ Jugement dont appel, paragr. 67.

⁹ *Id.*, paragr. 68.

¹⁰ *Id.*, paragr. 69.

[16] Ainsi, elle accueille l'appel de l'intimé et défère les cotisations au ministre pour un nouvel examen.

La question en litige

[17] L'ARQ propose la question en litige suivante :

Est-ce que la juge de première instance commet une erreur de droit en arrivant à la conclusion que l'intimé a droit aux deux remboursements de taxe demandés après expiration du délai légal?

[Soulignement de l'ARQ]

[18] Le délai pour les deux remboursements est fixé par les articles 378.16 *LTVQ* (pour le remboursement partiel de l'acquéreur) et 380 *LTVQ* (pour le remboursement de la TVQ sur les coûts de construction) :

378.16. Une personne n'a droit au remboursement prévu à la présente sous-section IV.2 que si :

1° la personne produit une demande de remboursement dans un délai de deux ans suivant :

[...]

c) dans tout autre cas de remboursement à l'égard d'une habitation, la fin du mois au cours duquel la taxe devient payable par la personne pour la première fois, ou est réputée avoir été payée par elle, à l'égard de l'habitation ou d'un droit dans celle-ci, ou à l'égard d'un immeuble d'habitation ou d'une adjonction dans lequel l'habitation est située ou d'un droit dans cet immeuble ou cette adjonction.

380. Une personne a droit au remboursement prévu à l'article 379 à l'égard de la fourniture d'un immeuble par vente par celle-ci seulement si elle produit une demande de remboursement dans les deux ans suivant le jour où la contrepartie de la

378.16. A person is not entitled to the rebate under this subdivision IV.2 unless

(1) the person files an application for the rebate within two years after

[...]

(c) in any other case of a rebate in respect of a residential unit, the end of the month in which tax first becomes payable by the person, or is deemed to have been paid by the person, in respect of the unit or interest in the unit or in respect of the residential complex or addition, or interest therein, in which the unit is situated;

380. A rebate under section 379 shall not be paid to a person in respect of a supply by way of sale of an immovable by the person unless the person files an application for the rebate within two years after the day the consideration

fourniture est devenue due ou est payée sans devenir due.	for the supply became due or was paid without having become due.
---	--

[Soulignements ajoutés]

[19] Il n'est pas contesté que les demandes de remboursement sont produites après l'expiration de ces délais.

[20] L'ARQ soutient que ce sont des délais de rigueur et qu'en conséquence, le droit de l'intimé aux remboursements est éteint.

[21] L'intimé répond que la compensation s'est opérée en vertu du concept de taxe nette ou par application de l'article 441 *LTVQ* ou, subsidiairement, de l'article 30.5 de la *Loi sur l'administration fiscale* (« *LAF* »)¹¹.

[22] L'intimé soulève aussi un argument constitutionnel : pour être valide comme taxe directe, la TVQ doit être payée par le consommateur ultime du bien. Donc, toute limite au droit du constructeur de se faire rembourser la TVQ sur les fournitures a pour conséquence de transformer la TVQ en taxe indirecte et est donc inconstitutionnelle.

Analyse

1. *Taxe nette et article 428 LTVQ*

[23] L'intimé soutient que son obligation selon l'article 437 *LTVQ* se limite à payer la « taxe nette » calculée selon l'article 428 *LTVQ*, laquelle tient compte de l'ensemble des déductions et remboursements auxquels il peut avoir droit.

[24] L'article 428 *LTVQ* prévoit ce qui suit :

428. La taxe nette pour une période de déclaration donnée d'une personne correspond au montant positif ou négatif déterminé selon la formule suivante :

A – B.

Pour l'application de cette formule :

1° la lettre A représente le total des montants suivants :

428. The net tax for a particular reporting period of a person is the positive or negative amount determined by the formula

A – B.

For the purposes of this formula,

(1) A is the total of

¹¹ RLRQ, c. A-6.002.

a) les montants devenus percevables et les montants perçus par la personne au cours de la période de déclaration donnée au titre de la taxe prévue à l'article 16;

b) les montants qui doivent, en vertu du présent titre, être ajoutés dans le calcul de la taxe nette de la personne pour la période de déclaration donnée;

2° la lettre B représente le total des montants suivants :

a) les montants dont chacun représente un remboursement de la taxe sur les intrants pour la période de déclaration donnée ou une période de déclaration antérieure de la personne, demandé par celle-ci dans la déclaration produite en vertu du présent chapitre pour la période de déclaration donnée;

b) les montants dont chacun représente un montant qui peut être déduit par la personne en vertu du présent titre dans le calcul de sa taxe nette pour la période de déclaration donnée et qui est demandé par celle-ci dans la déclaration produite en vertu du présent chapitre pour cette période.

(a) all amounts that became collectible and all other amounts collected by the person in the particular reporting period as or on account of tax under section 16, and

(b) all amounts that are required under this Title to be added in determining the net tax of the person for the particular reporting period; and

(2) B is the total of

(a) all amounts each of which is an input tax refund for the particular reporting period or a preceding reporting period of the person claimed by the person in the return under this chapter filed by the person for the particular reporting period, and

(b) all amounts each of which is an amount that may be deducted by the person under this Title in determining the net tax of the person for the particular reporting period and that is claimed by the person in the return under this chapter filed by the person for the particular reporting period.

[Soulignements ajoutés]

[25] Selon l'intimé, les deux remboursements seraient inclus dans la lettre B.

[26] Je ne suis pas d'accord.

[27] D'abord, l'article 428 *LTVQ* fait la distinction entre les remboursements et les déductions. Il est évident que les montants en jeu dans le présent dossier sont des

remboursements et non des déductions. Le paragraphe b) de la définition de B ne peut donc s'appliquer.

[28] Ensuite, le paragraphe a) se limite au « remboursement de la taxe sur les intrants ». Il s'agit d'une référence aux RTI, qui ne s'applique pas en l'instance puisque l'intimé est un non-inscrit.

[29] Les remboursements dont il est question dans le présent dossier ne sont donc pas visés par l'article 428 *LTVQ*.

2. *Compensation et article 441 LTVQ*

[30] L'article 441 *LTVQ* prévoit la compensation entre la TVQ payable et les remboursements, mais de façon restrictive :

441. Dans le cas où, à un moment quelconque, une personne produit une déclaration donnée, conformément au présent titre, dans laquelle la personne fait rapport d'un montant — appelé «versement» dans le présent article — qu'elle est tenue de verser, en vertu du deuxième alinéa de l'article 437 ou de l'article 437.3, ou de payer, en vertu de l'un des articles 17, 18 à 18.0.1.2, 437.2 et 438, et qu'elle demande un remboursement auquel elle a droit à ce moment en vertu du présent titre, dans la déclaration donnée, dans une autre déclaration ou dans une demande produite conformément au présent titre avec la déclaration donnée, la personne est réputée avoir versé à ce moment, au titre de son versement, et le ministre est réputé avoir payé à ce moment, à titre de remboursement, un montant égal au moindre du versement et du montant du remboursement.

441. Where at any time a person files a particular return as required under this Title in which the person reports an amount of tax (in this section referred to as the "remittance amount") that is required to be remitted under the second paragraph of section 437 or section 437.3 or paid under any of sections 17, 18 to 18.0.1.2, 437.2 and 438 by the person, and the person claims a refund or rebate to which the person is entitled at that time under this Title, in the particular return or in another return, or in an application, filed as required under this Title with the particular return, the person is deemed to have remitted at that time on account of the person's remittance amount, and the Minister is deemed to have paid at that time as a refund or rebate, an amount equal to the lesser of the remittance amount and the amount of the refund or rebate.

[Soulignements et caractères gras ajoutés]

[31] Pour avoir droit à la compensation en vertu de l'article 441 *LTVQ*, la personne doit demander le remboursement et elle doit y avoir droit « à ce moment », soit au moment où elle produit sa déclaration de TVQ ou à celui où elle demande les remboursements.

Or, suivant l'article 1673 C.c.Q., la compensation s'applique de plein droit lorsque coexistent des dettes certaines, liquides et exigibles. L'article 441 est ainsi plus restrictif.

[32] Ici, la déclaration de TVQ et la demande de remboursements sont produites ensemble en mars 2018 mais l'intimé n'a pas droit aux remboursements à cette date vu l'expiration du délai de deux ans. L'article 441 *LTVQ* ne peut donc trouver application.

3. Article 30.5 LAF

[33] L'article 30.5 *LAF*, qui prévoit l'obligation du ministre de donner un crédit pour les remboursements, est plus large :

30.5. Avant d'établir une cotisation à l'égard d'un montant dont une personne est redevable en vertu de la Loi sur la taxe de vente du Québec (chapitre T-0.1), le ministre, s'il détermine qu'une personne a droit à un remboursement en vertu de cette loi le jour où elle est devenue redevable de ce montant, doit y affecter ce remboursement, lequel est alors réputé avoir été demandé le jour où la personne est devenue redevable de ce montant.

Le premier alinéa ne s'applique pas dans les cas suivants:

a) ce remboursement a fait l'objet d'une demande non refusée avant le jour où le ministre établit la cotisation;

b) le jour où le ministre établit la cotisation, la personne n'a pas droit à ce remboursement, que le délai pour en faire la demande soit ou non expiré;

c) la personne renonce à son application.

30.5. Before making an assessment in respect of an amount for which a person is liable under the Act respecting the Québec sales tax (chapter T-0.1), the Minister shall, where the Minister determines that a person is entitled under that Act to a refund on the day on which the person became liable for that amount, allocate the refund to that amount, and a claim for the refund is in such case deemed to have been made on the day on which the person became liable for that amount.

The first paragraph does not apply where

(a) a claim was made and not refused in respect of the refund before the day on which the Minister made the assessment;

(b) on the day on which the Minister makes the assessment, the person is not entitled to the refund, whether the time for making the claim has expired or not; or

(c) the person waives application of this section.

[Soulignements et caractères gras ajoutés]

[34] La date pertinente pour évaluer si la personne a droit au remboursement est « le jour où elle est devenue redevable de ce montant », à savoir le montant dont la personne est redevable en vertu de la *LTVQ*. Ici, la TVQ était payable en 2014 ou 2015, le mois suivant le début de la location de chacun des immeubles. À cette date, l'intimé avait droit aux remboursements, le délai de deux ans n'étant pas expiré. Il satisfait donc aux conditions du premier alinéa de l'article 30.5 *LAF*.

[35] Toutefois, l'article 30.5 *LAF* prévoit des exceptions. L'ARQ soutient que la première exception s'applique (et l'article 30.5 *LAF* ne s'applique donc pas) en l'espèce puisque l'intimé a déposé des demandes de remboursement qui n'avaient pas été refusées au moment de la délivrance de l'avis de cotisation. L'ARQ n'invoque pas l'exception b) (« la personne n'a pas droit à ce remboursement » au moment de l'avis de cotisation), parce que le fait de ne pas avoir produit de demande de remboursement avant l'expiration du délai est expressément exclu (« que le délai pour en faire la demande soit ou non expiré »).

[36] La position de l'ARQ se résume donc comme suit. Elle reconnaît que : 1) si l'intimé avait déclaré la TVQ et produit une demande de remboursement à l'intérieur du délai prévu, il aurait eu droit aux remboursements et il y aurait eu compensation entre les montants (article 441 *LTVQ*); 2) si l'intimé n'avait rien fait ou avait déclaré la TVQ sans demander les remboursements, l'ARQ aurait eu l'obligation de calculer les remboursements et lui donner un crédit (article 30.5 *LAF*) et 3) si l'intimé avait produit une demande de remboursement hors délai et que celle-ci avait été refusée avant la délivrance de l'avis de cotisation et non par le biais de cet avis, l'ARQ aurait eu l'obligation de calculer les remboursements et de lui octroyer un crédit (article 30.5 *LAF*). Elle soutient toutefois qu'en l'espèce, puisque l'intimé a produit sa demande de remboursement hors délai et que celle-ci n'avait pas été refusée au moment de la délivrance de l'avis de cotisation, il n'a pas droit aux remboursements.

[37] Un tel résultat est absurde et illogique. Ce point a été constaté par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Villa Ste-Rose*¹² :

[62] Ainsi, il faut comprendre que l'intimée aurait été en meilleure position si elle avait simplement fait défaut de demander les remboursements auxquels elle a droit. À partir du moment où, en la cotisant, la ministre aurait constaté qu'elle avait droit auxdits remboursements, ce n'est pas par la simple compensation du montant de taxe nette payable au moment du constat opéré par la ministre que cet avantage se serait matérialisé mais bien par la réduction même du montant de ladite taxe.

[...]

¹² *Canada c. Villa Ste-Rose Inc.*, 2021 CAF 35. Cet arrêt traite du paragraphe 296(2.1) *LTA*, dont je traite plus loin dans mes motifs.

[65] Il est bien établi, comme l'a rappelé la juge D'Auray, qu'une interprétation littérale susceptible de produire des résultats illogiques ou absurdes doit être écartée (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, 1998 CanLII 837 (CSC), [1998] 1 R.C.S. 27, au paragraphe 27). L'interprétation proposée par l'appelante voulant que les intérêts et la pénalité pouvant être imposés en cas de retard à produire une déclaration de TPS, doivent être calculés, en toutes circonstances, en fonction du montant de la taxe nette, sans égards aux remboursements par ailleurs payables, est susceptible de produire, comme on l'a vu, de tels résultats.

[66] C'est la conclusion à laquelle est parvenue la juge D'Auray et je ne saurais dire qu'elle a erré en concluant de la sorte. Pour paraphraser le juge Miller dans la décision *Humber College*, il serait pour le moins incongru que des dispositions censées aider un contribuable causent plus de tort à un contribuable bien intentionné qu'à celui qui l'est moins (*Humber College*, au paragraphe 1). Cela ne peut être le résultat que recherchait le Parlement en adoptant le paragraphe 280(1) et l'article 280.1 de la Loi.

[Soulignements ajoutés]

[38] L'ARQ reconnaît à l'audience que son interprétation littérale de l'article 30.5 *LAF* peut paraître illogique, mais argumente qu'il revient au législateur de modifier les articles pour corriger la situation pour le futur, s'il l'estime nécessaire.

[39] Or, la Cour n'est pas obligée de retenir l'interprétation littérale lorsque celle-ci mène à un résultat absurde¹³, d'autant plus lorsque celle-ci s'éloigne des objectifs de la disposition et qu'elle n'est pas compatible avec une interprétation harmonieuse des lois fédérales et provinciales en matière de taxes à la consommation. Je m'explique.

[40] L'exception prévue à l'article 30.5 al. 2a) *LAF* s'applique lorsque « ce remboursement a fait l'objet d'une demande non refusée avant le jour où le ministre établit la cotisation ». L'exception vise à éviter un double remboursement : si la personne a une demande de remboursement qui est pendante au moment de l'avis de cotisation, celle-ci doit en principe suivre son cours. Or, ici, les demandes de remboursement sont tardives. Elles sont formellement refusées dans l'avis de cotisation, alors qu'elles étaient vouées à l'échec dès le départ en raison de l'expiration du délai. Dans les faits, elles sont nulles. Elles ne peuvent ainsi donner quelque droit à l'intimé. Cela étant, elles ne devraient pas pour autant porter préjudice à ses droits. En d'autres mots, il faut lire l'exception a) comme étant limitée aux demandes qui pourraient être accueillies et qui pourraient mener à un

¹³ *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, paragr. 27; *Villa Ste Rose*, *supra*, note 12, paragr. 65-66; *David Fasken Estate v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex CR 580, p. 607; Pierre-André Côté et Mathieu Devinat, *Interprétation des lois*, 5^e éd., Montréal, Éd. Thémis, 2021, paragr. 1509 et 1510.

double remboursement, et donc seulement à celles qui ont été produites à l'intérieur du délai de deux ans prescrit par la loi.

[41] Une telle interprétation est conforme à l'exception prévue à l'article 30.5 al. 2b) *LAF*, qui prévoit que le ministre ne doit pas accorder de crédit lorsque la personne n'a pas droit au remboursement à la date de la cotisation. Cette exception ne vise pas le cas où la personne n'a pas droit au remboursement parce que la demande est ou serait hors délai (« que le délai pour en faire la demande soit ou non expiré »), mais, selon le bulletin d'information de l'ARC, vise plutôt le cas où la loi aurait depuis été modifiée¹⁴.

[42] Enfin, il est aussi utile de considérer le paragraphe 296(2.1) *LTA*, soit l'équivalent fédéral de l'article 30.5 *LAF*, afin d'interpréter ce dernier article, considérant la présomption de cohérence entre les lois provinciales et fédérales en matière de TPS/TVQ¹⁵.

[43] Le paragraphe 296(2.1) *LTA* prévoit :

296. [...]

(2.1) Le ministre, s'il constate les faits ci-après relativement à un montant (appelé « montant de remboursement déductible » au présent paragraphe) lors de l'établissement d'une cotisation concernant la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration de celle-ci ou concernant un montant (appelé « montant impayé » au présent paragraphe) qui est devenu payable par une personne en vertu de la présente partie, applique tout ou partie du montant de remboursement déductible en réduction de la taxe nette ou du montant impayé comme si la personne avait payé ou versé, à la date visée aux sous-alinéas a)(i) ou (ii), le montant ainsi appliqué au titre

296. [...]

(2.1) Where, in assessing the net tax of a person for a reporting period of the person or an amount (in this subsection referred to as the “overdue amount”) that became payable by a person under this Part, the Minister determines that

a) an amount (in this subsection referred to as the “allowable rebate”) would have been payable to the person as a rebate if it had been claimed in an application under this Part filed on the particular day that is

(i) if the assessment is in respect of net tax for the reporting period, the day on or before which the return under Division V for the period was required to be filed, or

(ii) if the assessment is in respect of an overdue amount, the day on which

¹⁴ Agence du revenu du Canada, Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-075. Le texte pertinent est reproduit au paragraphe 41.

¹⁵ *Investissement Boeckh inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2023 QCCA 633, paragr. 48; *Agence du revenu du Québec c. Larocque*, 2016 QCCA 556, paragr. 58 (demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême rejetée, 4 avril 2016, n° 37043); Pierre-André Côté et Mathieu Devinat, *Interprétation des lois*, *supra*, note 13, paragr. 1188-1189.

de la taxe nette ou du montant impayé :

a) le montant de remboursement déductible aurait été payable à la personne à titre de remboursement s'il avait fait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie à la date suivante et si, dans le cas où le remboursement vise un montant qui fait l'objet d'une cotisation, la personne avait payé ou versé ce montant :

(i) si la cotisation concerne la taxe nette pour la période de déclaration, la date limite de production de la déclaration aux termes de la section V pour la période,

(ii) si la cotisation concerne un montant impayé, la date à laquelle ce montant est devenu payable par la personne;

b) le montant de remboursement déductible n'a pas fait l'objet d'une demande produite par la personne avant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé;

c) le montant de remboursement déductible serait payable à la personne s'il faisait l'objet d'une demande produite aux termes de la présente partie le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé, ou serait refusé s'il faisait l'objet d'une telle demande du seul fait que le délai dans lequel il peut être demandé a expiré avant ce jour.

the overdue amount became payable by the person,

b) the allowable rebate was not claimed by the person in an application filed before the day notice of the assessment is sent to the person, and

c) the allowable rebate would be payable to the person if it were claimed in an application under this Part filed on the day notice of the assessment is sent to the person or would be disallowed if it were claimed in that application only because the period for claiming the allowable rebate expired before that day, the Minister shall apply all or part of the allowable rebate against that net tax or overdue amount as if the person had, on the particular day, paid or remitted the amount so applied on account of that net tax or overdue amount.

[Soulignements ajoutés]

[44] L'alinéa 296(2.1) b) *LTA* poursuit l'objectif évoqué précédemment en lien avec l'interprétation de l'article 30.5 al 2a) *LAF*, soit d'éviter un double remboursement¹⁶, et on

¹⁶ *United Parcel Service du Canada Ltée c. Canada*, 2009 CSC 20, paragr. 28.

peut donc lire la « demande » mentionnée à l'alinéa 2b) comme étant une demande qui n'est pas nulle et qui pourrait donner lieu à un remboursement.

[45] Dans son bulletin d'information publié pour expliquer le paragraphe 296(2.1) *LTA* lorsqu'il a été proposé en 1996, l'ARC décrit sa portée comme suit :

En général, même si le délai accordé pour demander les crédits ou les remboursements découverts a expiré au moment de l'établissement de la cotisation et pourvu que la Loi n'ait pas été modifiée de façon à refuser une demande de crédit ou de remboursement, ces montants peuvent être, selon le cas :

- pris en compte ou appliqués en réduction de montants dus pour la période visée par la cotisation ou de montants dus antérieurement;
- reportés, avec intérêts, pour réduire des montants dus pour des périodes subséquentes;
- remboursés avec intérêts.

Cependant, les montants des crédits ou des remboursements peuvent être utilisés seulement pour réduire des obligations subséquentes pourvu qu'elles soient devenues dues avant l'expiration du délai prévu pour demander ces crédits. Les crédits ou les remboursements ne peuvent être remboursés que si le délai prévu pour demander ces crédits n'a pas expiré au moment où la cotisation est envoyée et que la personne a produit toutes les déclarations qu'elle devait produire avant ce moment.¹⁷

[Soulignements ajoutés]

[46] Donc, selon ce bulletin, les remboursements hors délai peuvent réduire les taxes payables, mais ne peuvent donner lieu à un remboursement.

[47] Dans une autre source, la modification du paragraphe 296(2.1) *LTA* en 1996 est décrite comme suit :

Application d'un montant de remboursement non demandé [projet de loi C-70 (1997)] — Le nouveau paragraphe 296(2.1) autorise le ministre à appliquer les remboursements non demandés en réduction de la taxe à verser en vertu de la partie IX de la Loi. Un remboursement non demandé est ainsi appliqué, sauf demande contraire de la personne faisant l'objet de la cotisation, à condition que le délai pour le demander n'ait pas expiré avant que la taxe soit devenue due et que la demande de remboursement ne soit pas rejetée aux termes de la Loi dans

¹⁷ Agence du revenu du Canada, Bulletin d'information technique sur la TPS/TVH B-075, *supra*, note 14.

l'éventualité où le remboursement est demandé au moment de l'envoi de l'avis de cotisation, indépendamment des restrictions applicables au délai.¹⁸

[Texte raturé et soulignements dans l'original omis; soulignement ajouté]

[48] Dans le présent cas, les demandes n'ont pas été rejetées et les conditions sont donc respectées. Le fait qu'elles seront rejetées parce qu'elles ont été présentées tardivement ne devrait pas faire obstacle à l'application des remboursements.

[49] Le paragraphe 296(2.1) *LTA* fait aussi l'objet d'une interprétation par le juge Rothstein, pour une Cour suprême unanime dans l'arrêt *United Parcel Service*¹⁹ :

[29] Par ailleurs, le par. 296(2.1) prévoit que si le ministre constate, lors de l'établissement d'une cotisation, qu'un remboursement aurait été payable s'il avait fait l'objet d'une demande, qu'il n'a pas fait l'objet d'une telle demande et que le délai pour réclamer un remboursement est expiré, il doit, sauf demande contraire de la personne concernée, appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette de cette personne. [...]

[30] Selon mon interprétation du par. 296(2.1), même si aucune demande de remboursement n'a été produite avant l'expiration du délai applicable, si le ministre constate qu'un remboursement aurait dû être accordé s'il avait été réclamé, il doit, lors de l'établissement de la nouvelle cotisation, appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette due par le contribuable. Le paragraphe fait référence à un « montant de remboursement déductible ». Ce terme doit s'entendre d'un montant de remboursement qui aurait été accordé si la procédure applicable avait été suivie. Autrement dit, le non-respect de cette procédure n'est pas fatal pour la demande de remboursement.

[...]

[32] Comme aucune demande de remboursement n'a été présentée aux termes du par. 215.1(1) ou 216(6) ou dans le délai prévu au par. 261(3), les par. 261(1) et 296(2.1) s'appliquaient. L'alinéa 296(2.1)c) écarte expressément le délai de deux ans prévu au par. 261(3) pour la présentation d'une demande.

[Soulignements ajoutés]

[50] La première phrase du dernier paragraphe a pour effet d'écarter de la portée de l'exclusion les demandes faites hors délai (« aucune demande de remboursement n'a été

¹⁸ *Notes historiques – Loi sur la taxe d'accise*, Toronto, Thomson Reuters, 1999.

¹⁹ *United Parcel Service du Canada Ltée c. Canada*, *supra*, note 16.

présentée [...] dans le délai prévu au par. 261(3) ». Il semble d'ailleurs tout à fait raisonnable de les écarter parce qu'une demande tardive est nulle.

[51] L'ARQ cite le jugement du juge Miller de la Cour canadienne de l'impôt dans *Humber College*²⁰ pour appuyer son interprétation littérale de l'article 30.5 LAF. Dans cette affaire, le juge indique que le langage du paragraphe 296(2.1) LTA mène à un résultat « tout à fait illogique »²¹, mais qu'il ne peut l'interpréter autrement :

[35] [...] Je ne sais pas comment je peux interpréter une exigence selon laquelle « le montant de remboursement déductible n'a pas fait l'objet d'une demande produite par la personne avant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé » d'une manière autre que la façon dont le texte est formulé. Le but de cette disposition m'aide à résoudre une certaine ambiguïté en ce qui concerne l'imposition d'intérêts suivant l'article 280 de la Loi, mais ce n'est pas suffisant pour l'emporter sur le sens clair de l'exigence elle-même. Humber a-t-il fait une demande avant l'établissement de la cotisation? Oui, il l'a fait : le paragraphe 296(2.1) de la Loi ne s'applique tout simplement pas à son cas. Si ce n'est pas le résultat escompté, et j'ai conclu qu'il ne l'est probablement pas, alors la Cour ne peut pas tout simplement passer outre à l'exigence. Si ce que dit clairement la disposition ne sert pas l'objectif visé, il revient aux législateurs de modifier le libellé.

[36] Ce n'est pas l'application du paragraphe 296(2.1) de la Loi qui conduit à un résultat absurde, mais sa non-application à la situation de Humber qui donne lieu à une interprétation absurde de l'article 280 de la Loi. Je n'admets pas le deuxième argument de l'appelant, à savoir que les termes clairs du paragraphe 296(2.1) de la Loi peuvent faire l'objet d'une interprétation large au point où il est possible, en fait, de ne pas en tenir compte.

[52] Toutefois, la question dans le dossier *Humber College* était différente de celle du présent dossier. Dans *Humber College*, le contribuable avait déposé sa demande de remboursement à l'intérieur du délai prévu pour ce faire. La seule question était de savoir si le paragraphe 296(2.1) LTA permettait d'opérer compensation de façon rétroactive et ainsi réduire les intérêts payables par le contribuable. Il n'était pas question d'une demande produite hors délai.

[53] L'ARQ tente d'expliquer le texte du paragraphe 296(2.1) LTA en invoquant l'évolution du projet de loi original : alors que les premiers projets de loi auraient permis à l'ARC d'appliquer des remboursements non demandés découverts en cours de vérification, dans la version finale, ce pouvoir discrétionnaire serait devenu une obligation. Selon l'ARQ, cette obligation lui est problématique dans le cas où le contribuable ne

²⁰ *Humber College Institute of Technology & Advanced Learning c. La Reine*, 2013 CCI 146.

²¹ *Id.*, paragr. 21.

produit pas de demande : sans demande du contribuable, comment l'ARQ peut-elle calculer le remboursement?

[54] Cette difficulté ne se présente pas en l'espèce, en ce que l'intimé a produit des demandes de remboursement en bonne et due forme (sauf pour ce qui est du délai), et l'ARQ reconnaît le montant des remboursements, dans l'éventualité où ils ne seraient pas considérés comme hors délai. En outre, l'interprétation de l'article 30.5 *LAF* que je propose, soit de lire l'exception prévue au paragraphe a) comme étant limitée aux demandes produites à l'intérieur du délai légal de deux ans, ne crée pas de difficulté supplémentaire. Mais de toute façon, si cette interprétation cause un problème pour l'ARQ, elle pourra proposer l'adoption des modifications qui s'imposent à l'article 30.5 *LAF*. Entre-temps, je préfère adopter l'interprétation la plus favorable au contribuable.

Conclusion

[55] Pour l'ensemble de ces motifs, je suis d'avis que l'ARQ devait tenir compte des demandes de remboursement nonobstant leur tardiveté, et ce, par application de l'article 30.5 *LAF*. Vu ma conclusion sur cette question, il ne sera pas nécessaire de traiter de l'argument constitutionnel.

[56] Je propose donc de rejeter l'appel, avec les frais de justice.

STEPHEN W. HAMILTON, J.C.A.