

A-151-19  
2021 FCA 35

A-151-19  
2021 CAF 35

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)

**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**Villa Ste-Rose Inc.** (*Respondent*)

**Villa Ste-Rose Inc.** (*intimée*)

**INDEXED AS: CANADA v. VILLA STE-ROSE INC.**

**RÉPERTORIÉ : CANADA C. VILLA STE-ROSE INC.**

Federal Court of Appeal, Boivin, Gleason and LeBlanc JJ.A.—By videoconference, February 4; Ottawa, February 25, 2021.

Cour d'appel fédérale, juges Boivin, Gleason et LeBlanc, J.C.A.—Par vidéoconférence, 4 février; Ottawa, 25 février 2021.

*Customs and Excise — Excise Tax Act — Appeal from judgment by Tax Court of Canada (T.C.C.) allowing appeal brought by respondent against assessment made by Minister of National Revenue (Minister) under Part IX of Excise Tax Act — Assessment made by Minister imposing late-filing penalty, interest on respondent in respect of amount of goods and services tax (GST) respondent deemed to owe Minister — T.C.C. determining Minister not justified in assessing interest, penalty at issue because, at time amount of GST became payable, respondent entitled under Act to GST rebates in excess of that amount — Respondent operating residential complex for semi-autonomous seniors or seniors with loss of autonomy in Laval, Quebec — At all times relevant to case, respondent not GST registrant, respondent's supplies exempt from GST — Respondent having to rebuild complex after complex burned down, pay GST on invoices submitted by builder — Once work completed, respondent then deemed to have made, received taxable supply by way of sale of building — Respondent having until December 31, 2014, to file return with Minister — At that time, pursuant to Act, ss. 256.2(3), 257(1), respondent entitled to receive GST rebates from Minister — Refunds amounting to \$860,665.48 — However, respondent not filing GST return with Minister until September 28, 2015 — Return accompanied by application, filed in due time, for rebates respondent entitled to receive from Minister — Minister issuing notice of assessment on October 30, 2015, granting respondent credit in amount of \$860,665.48 for said rebates — However, Minister assessing respondent interest totalling \$27,984.09, \$22,105.92 late-filing penalty, pursuant to Act, ss. 280(1), s. 280.1, respectively — After unsuccessfully objecting to Minister's notice of assessment, respondent appealing to the Tax Court of Canada (T.C.C.) — T.C.C. ruling, in connection with taxable supply of new complex, respondent entitled to two types of rebates by way of this mechanism — First rebate GST paid to suppliers during reconstruction of said complex — Second rebate for land, buildings leased for residential purposes — Given that respondent late*

*Douanes et Accise — Loi sur la taxe d'accise — Appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) accueillant l'appel logé par l'intimée à l'encontre d'une cotisation établie par la ministre du Revenu national (la ministre) en vertu de la partie IX de la Loi sur la taxe d'accise — La cotisation établie par la ministre imposait à l'intimée des intérêts et une pénalité pour production tardive d'une déclaration relative à un montant de taxe sur les produits et services (TPS) que l'intimée était réputée devoir à la ministre — La C.C.I. a déterminé qu'en raison du fait qu'au moment où ce montant de TPS est devenu payable, l'intimée avait droit, aux termes de la Loi, à des remboursements de TPS totalisant une somme supérieure audit montant, la ministre n'était pas justifiée d'imposer les intérêts et la pénalité en litige — L'intimée exploite un centre d'hébergement pour personnes âgées semi-autonomes ou en perte d'autonomie à Laval, au Québec — En tout temps pertinent au présent litige, l'intimée n'était pas inscrite au fichier de la TPS et ses fournitures étaient exonérées de TPS — L'intimée a du faire reconstruire l'immeuble après qu'il a passé au feu et elle a payé la TPS sur les factures que lui a présenté le constructeur — Une fois les travaux complétés, l'intimée était alors réputée avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble — L'intimée avait jusqu'au 31 décembre 2014 pour produire sa déclaration auprès de la ministre — Au même moment, elle était éligible, aux termes des paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, à recevoir de la ministre des remboursements de TPS — Ces remboursements s'élevaient à 860 665,48 \$ — Ce n'est toutefois que le 28 septembre 2015 que l'intimée a produit auprès de la ministre sa déclaration de TPS — Cette déclaration était accompagnée d'une demande, faite dans les délais prescrits, pour que les remboursements auxquels elle avait droit lui soient payés par la ministre — Le 30 octobre 2015, la ministre a délivré un avis de cotisation aux termes duquel, tout en lui reconnaissant un crédit au montant de 860 665,48 \$ au titre desdits remboursements, elle a imposé à l'intimée, aux termes, respectivement, des art. 280(1) et 280.1 de la Loi, des intérêts*

*in filing GST return related to deemed acquisition of new complex, T.C.C. finding, for purposes of calculating interest, penalty provided for in Act, ss. 280(1), 280.1, Minister had to offset GST payable by respondent against rebates to which respondent entitled, because at time Minister received said return, Minister had also received respondent's rebate applications — According to T.C.C., as at September 28, 2015, Minister could calculate interest, GST late-filing penalty only on net amount payable by respondent — Since amount negative, Minister not having power to assess respondent for interest, penalty at issue — Whether T.C.C. erred in deciding interest, GST late-filing penalty payable under Act, ss. 280(1), 280.1, could only be calculated on amount of GST payable by respondent, after taking into account rebates to which respondent entitled — Appellant failed to establish case where clear, unequivocal that Act, ss. 280(1), 280.1 do not allow interest, GST late-filing penalty to be calculated only on amount of GST owed to Minister, without taking into consideration any rebates payable to taxpayer — T.C.C. correct in ruling rebates to which respondent entitled designed to prevent unregistered "builder" from being put at fiscal disadvantage compared to registered "builder" entitled to recover GST paid in similar circumstances — In addition, examination of Act, ss. 256.2(3), 257(1) showing right to rebates provided under these subsections acquired when eligibility requirements specified therein met — When requirements met, Minister must provide rebates — In other words, Minister has no other choice — Act, s. 228(6) specifies amount of net tax owed by taxpayer can be offset by rebates payable to taxpayer by Minister at any time taxpayer files GST return, provided concomitant rebate claim submitted to Minister — T.C.C. turned to s. 296(2.1) to comment on absurdity that respondent would be better off if respondent had skirted duty to file rebate application; would be equally absurd to report GST respondent deemed to owe because, pursuant to Act, respondent deemed to have acquired reconstructed complex on own — Well established that literal interpretation possibly producing illogical or absurd results must be set aside — Appellant's interpretation that interest, GST late-filing penalty must, in all circumstances, be calculated on amount of net tax, without taking into consideration rebates payable, likely to produce absurd results — As such, T.C.C. did not err in coming to this conclusion — More importantly, this interpretation failed to reflect context in which Act, ss. 280(1), 280.1, operate — Indeed, Parliament, in enacting Act, ss. 280(1), 280.1, did not intend "amount" of interest, GST late-filing penalty paid or remitted could, in circumstances such as in this case, be calculated without taking into account rebates payable to taxpayer — Therefore, interest, GST late-filing penalty could only be calculated on amount respondent actually owed Minister for reporting period in question — Because amount negative, T.C.C. right to rule Minister not justified in imposing interest, penalty Minister sought to recover from respondent — Appeal dismissed.*

*totalisant 27 984,09 \$ et une pénalité de l'ordre de 22 105,92 \$ pour défaut de produire sa déclaration de TPS dans le délai prescrit par la Loi — Après s'être opposée sans succès auprès de la ministre à l'avis de cotisation, l'intimée s'est adressée à la C.C.I. — La C.C.I. a décidé que l'intimée avait droit, en lien avec la fourniture taxable du nouvel immeuble, à deux types de remboursement, un premier visant la TPS payée aux fournisseurs lors de la reconstruction dudit immeuble, et un deuxième pour fonds et bâtiments loués à des fins résidentielles — Vu le retard de l'intimée à produire sa déclaration de TPS liée à l'acquisition réputée du nouvel immeuble, la C.C.I. était d'avis que la ministre devait néanmoins, aux fins du calcul des intérêts et de la pénalité visés par les art. 280(1) et 280.1 de la Loi, opérer compensation entre la TPS payable par l'intimée et les remboursements auxquels l'intimée avait par ailleurs droit puisqu'au moment de recevoir ladite déclaration, la ministre avait aussi en mains les demandes de remboursement de l'intimée — Selon la C.C.I, la ministre ne pouvait, au 28 septembre 2015, calculer les intérêts et la pénalité imposables pour production tardive de la déclaration de TPS que sur le montant net payable par l'intimée — Comme ce montant était négatif, la ministre n'avait pas le pouvoir d'imposer à l'intimée les intérêts et la pénalité en litige — Il s'agissait de décider si la C.C.I. a commis une erreur en décidant que les intérêts et la pénalité payables aux termes des art. 280(1) et 280.1 de la Loi pour production tardive d'une déclaration de TPS, ne pouvaient être calculés que sur le montant de TPS payable par l'intimée, une fois tenu compte des remboursements auxquels elle avait par ailleurs droit — L'appelante n'a pas établi qu'il s'agissait d'un cas où il était clair et non équivoque que les art. 280(1) et 280.1 de la Loi ne permettent la comptabilisation des intérêts et de la pénalité pour retard à produire la déclaration de TPS que sur le montant de TPS dû à la ministre, sans égard aux remboursements par ailleurs payables au contribuable — La C.C.I. a eu raison de dire que les remboursements auxquels avait droit l'intimée visaient à prévenir que le « constructeur » non-inscrit soit désavantagé, sur le plan fiscal, par rapport au « constructeur » inscrit lequel peut récupérer la TPS qu'il a payée en semblables circonstances — Par ailleurs, un examen des art. 256.2(3) et 257(1) de la Loi a démontré que le droit aux remboursements qui y sont prévus est acquis lorsque les conditions d'ouverture qui y sont spécifiées sont rencontrées — Lorsque c'est le cas, la ministre doit procéder au remboursement — En d'autres termes, elle n'a pas le choix de ne pas le faire — L'art. 228(6) de la Loi, pour sa part, permet d'opérer compensation entre le montant de la taxe nette due par le contribuable et les remboursements qui lui sont payables par la ministre et cela dès le moment où le contribuable produit sa déclaration de TPS, en autant qu'une demande concomitante de remboursement est faite à la ministre — La C.C.I. s'en est remise à l'art. 296(2.1) pour dénoncer l'incongruité résultant du fait qu'il aurait été préférable que l'intimée se soustraie à son obligation de soumettre une demande de remboursement et même à celle de déclarer la TPS qu'elle était réputée devoir parce que, par*

*opération de la Loi, elle était réputée avoir acquis d'elle-même l'immeuble reconstruit — Il est bien établi qu'une interprétation littérale susceptible de produire des résultats illogiques ou absurdes doit être écartée — 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, devaient être calculés, en toutes circonstances, en fonction du montant de la taxe nette, sans égard aux remboursements par ailleurs payables, était susceptible de produire de tels résultats — C'est la conclusion à laquelle est parvenue la C.C.I. et elle n'a pas erré en concluant de la sorte — Mais plus important encore, cette interprétation ne rendait pas compte du contexte dans lequel s'inscrivent les art. 280(1) et 280.1 de la Loi — En effet, le Parlement, en adoptant les art. 280(1) et 280.1 de la Loi, n'avait pas en tête que l'établissement du « montant » à payer ou à verser aux fins du calcul des intérêts et de la pénalité imposables pour production tardive de la déclaration de TPS, pouvait, dans des circonstances comme celles qui prévalaient en l'espèce, se faire sans égard aux remboursements par ailleurs payables au contribuable — Donc, les intérêts et la pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS ne pouvaient être calculés que sur un montant reflétant ce que l'intimée devait réellement à la ministre pour la période de déclaration en cause — Comme ce montant était négatif, la C.C.I. avait raison de trouver que la ministre n'était pas justifiée d'imposer à l'intimée les intérêts et la pénalité qu'elle lui réclamait — Appel rejeté.*

This was an appeal from a judgment by the Tax Court of Canada (T.C.C.) allowing the respondent's appeal from an assessment made by the Minister of National Revenue (Minister) under Part IX of the *Excise Tax Act*. The assessment made by the Minister imposed a late-filing penalty and interest on the respondent in respect of an amount of goods and services tax (GST) that the respondent was deemed to owe the Minister. The T.C.C. determined that because at the time this amount of GST became payable, under the Act, the respondent was entitled to GST rebates in excess of that amount, the Minister was not justified in assessing the interest and the penalty at issue. The appellant criticized the T.C.C. for adopting a results-oriented interpretation of the Act in order to correct a hypothetical situation that could create an undesirable outcome. In doing so, the T.C.C. ignored the plain language of the Act, thereby committing an error of law that called for the intervention by the Court.

The respondent operates a residential complex for semi-autonomous seniors, or seniors with a loss of autonomy, in Laval, Quebec. At all times relevant to this case, the respondent was not a GST registrant, and its supplies were exempt from GST. In February 2013, the complex housing the residence operated by the respondent was engulfed in flames. The

Il s'agissait d'un appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) accueillant l'appel logé par l'intimée à l'encontre d'une cotisation établie par la ministre du Revenu national (la ministre) en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*. La cotisation établie par la ministre imposait à l'intimée des intérêts et une pénalité pour production tardive d'une déclaration relative à un montant de taxe sur les produits et services (TPS) que l'intimée était réputée devoir à la ministre. La C.C.I. a déterminé qu'en raison du fait qu'au moment où ce montant de TPS est devenu payable, l'intimée avait droit, aux termes de la Loi, à des remboursements de TPS totalisant une somme supérieure audit montant, la ministre n'était pas justifiée d'imposer les intérêts et la pénalité en litige. L'appelante reprochait à la C.C.I. de s'être livrée à une interprétation de la Loi axée sur les résultats dans le but de corriger une situation hypothétique susceptible de créer un résultat indésirable. Ce faisant, a plaidé l'appelante, la C.C.I. aurait ignoré le texte clair de la Loi, commettant ainsi une erreur de droit justifiant l'intervention de la Cour.

L'intimée exploite un centre d'hébergement pour personnes âgées semi-autonomes ou en perte d'autonomie à Laval, au Québec. En tout temps pertinent au présent litige, l'intimée n'était pas inscrite au fichier de la TPS et ses fournitures étaient exonérées de TPS. En février 2013, l'immeuble qui abrite le centre d'hébergement que l'intimée exploite fut la proie des

respondent decided to rebuild it. As part of the reconstruction, it paid GST on the invoices submitted by the builder. Once the work was completed, under subsection 191(3) of the Act, the respondent was then deemed to have made and received a taxable supply by way of sale of the complex. It was therefore incumbent on the respondent to report the corresponding GST, the undisputed amount of which was \$736,864.18. The respondent had until December 31, 2014, to file its return with the Minister. At that time, pursuant to subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, it was entitled to receive GST rebates from the Minister. These rebates amounted to \$860,665.48. However, the respondent did not file its GST return with the Minister until September 28, 2015. This return was accompanied by an application, filed in due time, for the rebates to which it was entitled to receive from the Minister. On October 30, 2015, the Minister issued a notice of assessment granting the respondent a credit in the amount of \$860,665.48 for said rebates. However, the Minister assessed the respondent interest totalling \$27,984.09 and a \$22,105.92 late-filing penalty, pursuant to subsection 280(1) and section 280.1 of the Act, respectively. The penalty and interest were calculated on the total amount of GST owing: \$736,864.18. After unsuccessfully objecting to the Minister's October 30, 2015 notice of assessment, the respondent appealed it to the T.C.C.

The T.C.C. considered that it had to determine whether the interest and the GST late-filing penalty imposed on the respondent on October 30, 2015, should be calculated on the total amount of the GST payable, as the Minister did, or on the difference between the total amount and the amount of GST rebates to which the respondent was entitled. The T.C.C. noted that, pursuant to subsection 191(3) of the Act, the respondent had to self-assess for the GST payable on the "sale" of the reconstructed complex, a sale that the respondent was deemed to have carried out on its own as a "builder" within the meaning of subsection 123(1) of the Act. Noting that the respondent was not a GST registrant and that, therefore, unlike registered businesses, it could not claim input tax credits (ITCs) for the GST paid to its suppliers, the T.C.C. considered that Parliament wanted to remedy this fiscal imbalance for non-registrants, like the respondent, deemed to have made a taxable supply of a complex, by instituting the rebate mechanism provided for in subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act. The T.C.C. further stated that, in connection with the taxable supply of the new complex, the respondent was entitled to two types of rebates by way of this mechanism. The first rebate was for the GST paid to suppliers during the reconstruction of said complex. The second rebate was for land and buildings leased for residential purposes. Given that the respondent was late in filing its GST return related to the deemed acquisition of the

flammes. L'intimée a pris la décision de le reconstruire. Dans le cadre de la reconstruction, elle a payé la TPS sur les factures que lui a présenté le constructeur. Une fois les travaux complétés, l'intimée, suivant le paragraphe 191(3) de la Loi, était alors réputée avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble. Il lui incombait dès lors de déclarer la TPS correspondante, dont le montant, non-contesté, s'élevait à 736 864,18 \$. L'intimée avait jusqu'au 31 décembre 2014 pour produire sa déclaration auprès de la ministre. Au même moment, elle était éligible, aux termes des paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, à recevoir de la ministre des remboursements de TPS. Ces remboursements s'élevaient à 860 665,48 \$. Ce n'est toutefois que le 28 septembre 2015 que l'intimée a produit auprès de la ministre sa déclaration de TPS. Cette déclaration était accompagnée d'une demande, faite dans les délais prescrits, pour que les remboursements auxquels elle avait droit lui soient payés par la ministre. Le 30 octobre 2015, la ministre a délivré un avis de cotisation aux termes duquel, tout en lui reconnaissant un crédit au montant de 860 665,48 \$ au titre desdits remboursements, elle a imposé à l'intimée, aux termes, respectivement, du paragraphe 280(1) et de l'article 280.1 de la Loi, des intérêts totalisant 27 984,09 \$ et une pénalité de l'ordre de 22 105,92 \$ pour défaut de produire sa déclaration de TPS dans le délai prescrit par la Loi. La pénalité et les intérêts étaient calculés sur le montant total exigible au titre de la TPS payable, soit 736 864,18 \$. Après s'être opposée sans succès auprès de la ministre à l'avis de cotisation du 30 octobre 2015, l'intimée s'est adressée à la C.C.I.

La C.C.I. a estimé qu'il lui fallait déterminer si les intérêts et la pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS imposés à l'intimée le 30 octobre 2015 devaient être calculés sur la totalité de la TPS exigible, comme l'a fait la ministre, ou sur la différence entre ce total et le montant des remboursements de TPS auxquels l'intimée avait par ailleurs droit. La C.C.I. a rappelé que l'intimée, suivant le paragraphe 191(3) de la Loi, devait s'autocotiser pour la TPS associée à la « vente » de l'immeuble reconstruit, une vente qu'elle est réputée avoir effectuée à elle-même à titre de « constructeur » au sens du paragraphe 123(1) de la Loi. Soulignant que l'intimée n'était pas inscrite au fichier de la TPS et qu'elle ne pouvait, en conséquence, au contraire des entreprises inscrites, réclamer de crédits sur les intrants (CTI) pour la TPS payée à ses fournisseurs, la C.C.I. a estimé que le législateur a voulu pallier à ce déséquilibre fiscal pour les non-inscrits réputés, comme l'intimée, avoir fait une fourniture taxable d'un immeuble, en instituant le mécanisme de remboursements prévu aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi. Suivant ce mécanisme, la C.C.I. a décidé que l'intimée avait droit, en lien avec la fourniture taxable du nouvel immeuble, à deux types de remboursement, un premier visant la TPS payée aux fournisseurs lors de la reconstruction dudit immeuble, et un deuxième pour fonds et bâtiments loués à des fins résidentielles. Vu le retard de l'intimée à produire sa déclaration de TPS liée à l'acquisition

new complex, the T.C.C. was of the opinion that, for the purposes of calculating the interest and the penalty provided for in subsection 280(1) and section 280.1 of the Act, the Minister had to offset the GST payable by the respondent against the rebates to which the respondent was entitled, because at the time the Minister received said return, the Minister had also received the respondent's rebate applications. According to the T.C.C., the obligation arose from the application of subsection 228(6) of the Act. This section, read in conjunction with subsections 228(2) and 228(4), necessarily refers to the concept of "net tax". Therefore, according to the T.C.C., as at September 28, 2015, the Minister could calculate the interest and the GST late-filing penalty to be assessed only on the net amount payable by the respondent, i.e., the amount of the difference between the tax due by the respondent and the rebates that were payable to it by the Minister on that date. Since this amount was negative, the Minister did not have the power to assess the respondent for the interest and the penalty at issue.

The issue was whether the T.C.C. erred in deciding that the interest and GST late-filing penalty payable under subsection 280(1) and section 280.1 of the Act could only be calculated on the amount of GST payable by the respondent, after taking into account the rebates to which it was entitled.

*Held*, the appeal should be dismissed.

The respondent provides "exempt supplies", i.e., services exempt from taxes. This means that it does not have to charge GST on its supplies of goods and services. It also means that it does not have to be a GST registrant, unlike businesses that provide "taxable supplies" and who, on behalf of the tax authorities, are required pursuant to subsection 221(1) of the Act to collect the tax payable by the purchasers of such supplies. The respondent's "non-registrant" status also means that, unlike registered businesses, it is not entitled to claim ITCs on the goods and services it acquires in order to make its exempt supplies. Notwithstanding its non-registrant status, by rebuilding the building that housed its residential complex following the fire that destroyed it, the respondent is deemed, by the combined effect of the definition of "builder" set out in subsection 123(1) and subsection 191(3) of the Act, to have, on the day the construction was substantially completed, "made and received ... a taxable supply by way of sale of the complex" and to have, on that date, "paid as a recipient and to have collected as a supplier ... tax in respect of the supply calculated on the fair market value of the complex on that day". On the day when the reconstruction work was substantially completed, November 1, 2014, the respondent was therefore deemed to be both the purchaser and the supplier of the building that was reconstructed, and at the same time responsible for the

réputée du nouvel immeuble, la C.C.I. était d'avis que la ministre devait néanmoins, aux fins du calcul des intérêts et de la pénalité visés par le paragraphe 280(1) et l'article 280.1 de la Loi, opérer compensation entre la TPS payable par l'intimée et les remboursements auxquels l'intimée avait par ailleurs droit puisqu'au moment de recevoir ladite déclaration, la ministre avait aussi en mains les demandes de remboursement de l'intimée. Cette obligation découlait, selon elle, de l'application du paragraphe 228(6) de la Loi, qui, lu conjointement avec les paragraphes 228(2) et 228(4), réfère nécessairement au concept de « taxe nette ». Donc, selon la C.C.I, la ministre ne pouvait, au 28 septembre 2015, calculer les intérêts et la pénalité imposables pour production tardive de la déclaration de TPS que sur le montant net payable par l'intimée, soit le montant représentant la différence entre la taxe due par elle et les remboursements qui lui étaient par ailleurs payables par la ministre à cette date. Comme ce montant était négatif, la ministre n'avait pas le pouvoir d'imposer à l'intimée les intérêts et la pénalité en litige.

Il s'agissait de décider ici si la C.C.I. a commis une erreur en décidant que les intérêts et la pénalité payables aux termes du paragraphe 280(1) et de l'article 280.1 de la Loi pour production tardive d'une déclaration de TPS, ne pouvaient être calculés que sur le montant de TPS payable par l'intimée, une fois tenu compte des remboursements auxquels elle avait par ailleurs droit.

*Arrêt* : l'appel doit être rejeté.

L'intimée offre des « fournitures exonérées », c'est-à-dire des services exonérés de taxes. Cela veut dire qu'elle n'a pas à facturer de TPS sur ses fournitures de biens et services. Cela veut dire également qu'elle n'a pas à être inscrite aux fichiers de la TPS, contrairement aux entreprises qui offrent des « fournitures taxables » et qui sont tenues, aux termes du paragraphe 221(1) de la Loi, de percevoir, au nom des autorités fiscales, la taxe payable par les acquéreurs de telles fournitures. Le statut de « non-inscrit » de l'intimée fait également en sorte qu'elle n'a pas droit de réclamer de CTI sur les biens et services qu'elle acquiert afin d'effectuer ses fournitures exonérées. Nonobstant son statut de non-inscrit, l'intimée, en faisant reconstruire l'immeuble abritant son centre d'hébergement suite à l'incendie qui l'a détruit, est réputée, par l'effet combiné de la définition de « constructeur » prévue au paragraphe 123(1) et du paragraphe 191(3) de la Loi, avoir, le jour où les travaux ont été achevés en grande partie, « effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble » et avoir, à cette date, « payé à titre d'acquéreur et perçu à titre de fournisseur [...], la taxe relative à la fourniture, calculée sur la juste valeur marchande de l'immeuble ce jour-là ». L'intimée était donc, le jour où les travaux de reconstruction ont été achevés en grande partie, soit au 1<sup>er</sup> novembre 2014, réputée à la fois acquéreur et fournisseur de l'immeuble ainsi reconstruit, et à

payment and the collection of the tax on this supply deemed to be taxable. Pursuant to subsections 228(1), 228(2), 238(2) and 245(1) of the Act, the respondent was then required to file a “net tax” return with the Minister on that taxable supply and remit the “positive amount” of that tax to the Minister. The respondent had until December 31, 2014, to do this. However, in accordance with subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, the respondent was entitled to receive rebates from the Minister for this same period, in particular for the GST paid to suppliers during the reconstruction of the building. Under subsection 228(6) of the Act, it could file a rebate application with the Minister when it filed its GST return in due time. Given that the respondent was late in filing its GST return, the Court had to determine whether the interest and penalty that may be imposed under subsection 280(1) and section 280.1 of the Act for failing to file a GST return when required, must be calculated solely based on the GST payable or based on the net amount owed by the taxpayer. In this case, this amount was the difference between the GST owed and the rebates to which the taxpayer was entitled. The appellant failed to establish that this was a case where it is clear and unequivocal that subsection 280(1) and section 280.1 of the Act do not allow the interest and the GST late-filing penalty to be calculated only on the amount of GST owed to the Minister, without taking into consideration any rebates payable to the taxpayer.

It was important to bear in mind the objective underlying the rebate to which the respondent was entitled under subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act. According to the explanatory note concerning section 257 of the Act, produced by the parties in the joint book of authorities, this section “provides a rebate to a non-registrant who makes or is deemed to make a taxable supply or real property by way of sale”. The rebate is “based on the tax the non-registrant paid on the purchase of the property and that was not recovered by the non-registrant by way of an input tax credit or rebate through an [ITC] or a rebate”. It aims to “avoid double taxation”. When subsections 256.2(3), 257(1) and 191(3) of the Act are read together, they make this objective clear. The respondent had already paid the GST when it paid the invoice submitted by the contractor it hired to rebuild its residential complex. Having the respondent also pay GST on the sale of the reconstructed property, which it is deemed to have sold to itself, would undoubtedly constitute double taxation. The T.C.C. was right to say that the rebates to which the respondent was entitled were designed to prevent an unregistered “builder” from being put at a fiscal disadvantage compared to a registered “builder” whose main commercial activity is the construction of buildings. A registered “builder” is entitled to recover the GST that it paid in similar circumstances. In addition, an examination of subsections 256.2(3) and 257(1) showed that the right to

la fois responsable du paiement et de la perception de la taxe sur cette fourniture considérée comme taxable. Par le jeu des paragraphes 228(1), 228(2), 238(2) et 245(1) de la Loi, l’intimée devenait alors assujettie à l’obligation de produire auprès de la ministre une déclaration de « taxe nette » sur cette fourniture taxable et de lui verser le « montant positif » de cette taxe. L’intimée avait jusqu’au 31 décembre 2014 pour ce faire. Toutefois, pour cette même période, l’intimée, conformément aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, était éligible à recevoir de la ministre des remboursements au titre, notamment, de la TPS payée aux fournisseurs lors de la reconstruction de l’immeuble. Elle pouvait, aux termes du paragraphe 228(6) de la Loi, en faire la demande à la ministre au moment de la production de sa déclaration de TPS dans les délais prescrits. Compte tenu du retard de l’intimée à produire sa déclaration de TPS dans les délais prescrits, il fallait se demander si les intérêts et la pénalité pouvant être imposés, aux termes du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 de la Loi, devaient être calculés uniquement en fonction de la TPS payable ou bien en fonction du montant net dû par le contribuable, en l’occurrence, le montant représentant la différence entre la TPS due et les remboursements auxquels le contribuable avait droit par ailleurs. L’appelante n’a pas établi qu’il s’agissait d’un cas où il était clair et non équivoque que le paragraphe 280(1) et l’article 280.1 de la Loi ne permettent la comptabilisation des intérêts et de la pénalité pour retard à produire la déclaration de TPS que sur le montant de TPS dû à la ministre, sans égard aux remboursements par ailleurs payables au contribuable.

Il importait de rappeler l’objectif qui sous-tend les remboursements auxquels l’intimée avait droit suivant les paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi. Selon la note explicative concernant l’article 257 de la Loi, cette disposition « prévoit un remboursement à l’intention d’un non-inscrit qui effectue ou qui est réputé effectuer la fourniture taxable d’un immeuble par vente ». Ce remboursement est « calculé d’après la taxe que le non-inscrit a payée à l’achat de l’immeuble et qu’il n’a pas recouvrée par le biais d’un [CTI] ou d’un remboursement ». Il vise ainsi à « prévenir la double taxation ». Les paragraphes 256.2(3), 257(1) et 191(3) de la Loi, lus ensemble, font apparaître clairement cet objectif. L’intimée avait déjà acquitté la TPS à même les coûts de reconstruction que lui a facturés l’entrepreneur qu’elle a mandaté pour reconstruire son centre d’hébergement. Lui faire assumer également la TPS associée à la vente de l’immeuble reconstruit, qu’elle est réputée s’être faite à elle-même, constituerait sans aucun doute de la double taxation. La C.C.I. a eu raison de dire que les remboursements auxquels avait droit l’intimée visaient à prévenir que le « constructeur » non-inscrit soit désavantagé, sur le plan fiscal, par rapport au « constructeur » inscrit, dont la principale activité commerciale est la construction d’immeubles, lequel peut récupérer la TPS qu’il a payée en semblables circonstances. Par ailleurs, un examen des paragraphes 256.2(3) et 257(1) a démontré que le droit aux remboursements qui y sont

rebates provided under these subsections is acquired when the eligibility requirements specified therein are met. When these requirements have been met, the Minister must provide the rebates. In other words, she has no other choice. For its part, subsection 228(6) of the Act specifies that the amount of net tax owed by the taxpayer can be offset by the rebates payable to him by the Minister. For its part, the set-off provided for in subsection 228(6) is deemed to occur at anytime a taxpayer files his GST return, provided that a concomitant rebate claim is submitted to the Minister.

The appellant criticized the T.C.C. for having associated the rebates with the calculation of the net tax, which, in her view, the trial judge was not allowed to do according to the language of subsections 262(1) and 228(6) of the Act. This was where subsection 296(2.1) of the Act came into play. It deals with the treatment of rebates not claimed when the Minister makes an assessment, regardless of the type of rebate involved. Pursuant to subsection 296(1) of the Act, the Minister may assess, reassess or make an additional assessment in order to determine, in particular, the “net tax” and, where applicable, interest and penalties payable by a person. As for subsections 296(2) and 296(2.1), they deal with the treatment of credits, including ITCs (subsection 296(2)), and rebates (subsection 296(2.1)) not claimed by a taxpayer when the assessment is made. For all intents and purposes, credits and rebates receive the same treatment. The language of subsection 296(2.1) does not exclude any type of rebate from its application. The rebates provided for in subsections 261(1), 256.2(3) and 257(1) are grouped together in the same Division—Division VI, entitled “Rebates” (“*Remboursements*” in the French version)—of Part IX of the Act. Other than the eligibility requirements, there is no policy reason to distinguish them for the purposes of implementing subsection 296(2.1). Thus, the respondent would have been in a better position if it had simply failed to claim the rebates to which it was entitled. From the moment where, in assessing the respondent, the Minister would have determined that the respondent was entitled to said rebates, it is not by simply offsetting the amount of net tax payable when the Minister made the determination that this benefit would have been obtained, but by actually reducing the amount of said tax. In such a very real scenario, the net tax owed by the respondent would have been a negative amount because the amount of rebates payable to the respondent were greater than the amount of said tax. It is this negative amount of net tax that, pursuant to subsection 296(1) of the Act, the Minister would then have been required to assess. As a result, it was no longer open to the Minister to assess interest and a GST late-filing penalty. The T.C.C. turned to subsection 296(2.1) to comment on how absurd it was that the respondent would have been better off had it skirted its duty to file a rebate application and that it was equally absurd to report the GST that it was deemed to owe because, pursuant to the Act, it was deemed to have acquired

prévus est acquis lorsque les conditions d’ouverture qui y sont spécifiées sont rencontrées. Lorsque c’est le cas, la ministre doit procéder au remboursement. En d’autres termes, elle n’a pas le choix de ne pas le faire. Le paragraphe 228(6) de la Loi, pour sa part, permet d’opérer compensation entre le montant de la taxe nette due par le contribuable et les remboursements qui lui sont payables par la ministre. La compensation prévue au paragraphe 228(6) est réputée, pour sa part, s’opérer dès le moment, quel qu’il soit, où le contribuable produit sa déclaration de TPS, en autant qu’une demande concomitante de remboursement est faite à la ministre.

L’appelante reprochait à la C.C.I. d’avoir associé les remboursements au calcul de la taxe nette, ce que, selon elle, le texte des paragraphes 262(1) et 228(6) de la Loi ne lui permettait pas de faire. C’est ici qu’intervenait le paragraphe 296(2.1) de la Loi, lequel porte sur le traitement des remboursements non demandés lorsque le ministre du Revenu national établit une cotisation, quel que soit le type de remboursement en cause. Le paragraphe 296(1) de la Loi confère à la ministre le pouvoir d’établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou encore une cotisation supplémentaire en vue de déterminer, notamment, la « taxe nette » de même que, lorsqu’applicables, les intérêts et pénalités payables par une personne. Les paragraphes 296(2) et 296(2.1), pour leur part, concernent le traitement, dans l’établissement de la cotisation, des crédits, y compris des CTI (paragraphe 296(2)), et des remboursements (paragraphe 296(2.1)) non demandés par un contribuable. Le traitement de l’un et l’autre est à toutes fins utiles identique. Le texte du paragraphe 296(2.1) n’exclut aucun type de remboursement de son application. Les remboursements prévus aux paragraphes 261(1), 256.2(3) et 257(1) sont regroupés sous la même section — la section VI, intitulée « Remboursements » (« *Rebates* » dans la version anglaise) — de la partie IX de la Loi. Outre les conditions d’ouverture qui leur sont propres, il n’y a aucune raison de principe de les distinguer pour les fins de la mise en œuvre du paragraphe 296(2.1). Ainsi, l’intimée aurait été en meilleure position si elle avait simplement fait défaut de demander les remboursements auxquels elle avait 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. Dans un tel scénario, la taxe nette due par l’intimée se serait soldée par un montant négatif, le montant des remboursements payables à l’intimée étant supérieur à celui de ladite taxe. C’est ce montant négatif de taxe nette que la ministre, aux termes du paragraphe 296(1) de la Loi, aurait alors été tenue de cotiser, faisant en sorte qu’il n’y avait dès lors plus ouverture à l’imposition d’intérêts et de pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS. La C.C.I. s’en est remise au paragraphe 296(2.1) pour dénoncer l’incongruité résultant du fait qu’il aurait été préférable que

the reconstructed complex on its own. As the T.C.C. noted, it is well established that a literal interpretation that may produce illogical or absurd results must be set aside. The appellant's interpretation that the interest and the GST late-filing penalty that may be assessed must, in all circumstances, be calculated on the amount of net tax, without taking into consideration rebates payable, was likely to produce absurd results. This was the conclusion reached by the T.C.C., and it did not err in coming to this conclusion. More importantly, this interpretation failed to reflect the context in which subsection 280(1) and section 280.1 of the Act operate. Here, it is clear that the respondent was entitled to the rebates allowed in subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act and that the amount of these rebates exceeded the amount of tax that it owed. It is also clear that these rebates and this tax are inextricably linked because they have to do with the same taxable supply and reporting period. Furthermore, the Minister agreed that if the respondent had filed its GST return with its rebate applications, on December 31, 2014, and had therefore followed the applicable procedure, the respondent would not have had to pay or remit any amount of tax, and no interest or penalty could have been assessed. Insofar as Parliament's obvious intention in enacting subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, in particular, was to ensure that an unregistered taxpayer was not put at a disadvantage compared to a registered taxpayer, who, unlike an unregistered taxpayer, can deduct ITCs in calculating the amount of net tax payable, and also insofar as the Act allows an unregistered taxpayer who fails to file a rebate application when required in order to receive the same benefit, i.e., having the rebate applied by the Minister against the net tax owed by the taxpayer, subsection 280(1) and section 280.1 could not have the meaning and scope that the applicant gave them. Indeed, Parliament, in enacting subsection 280(1) and section 280.1 of the Act, intended that the "amount" of interest and GST late-filing penalty to be paid or remitted, could, in circumstances such as those in this case, be calculated without taking into account the rebates payable to the taxpayer. Therefore, the interest and GST late-filing penalty could only be calculated on the amount that the respondent actually owed the Minister for the reporting period in question. Because this amount was negative, the T.C.C. was right to rule that the Minister was not justified in imposing the interest and penalty that the Minister sought to recover from the respondent.

l'intimée se soustrait à son obligation de soumettre une demande de remboursement et même à celle de déclarer la TPS qu'elle était réputée devoir parce que, par opération de la Loi, elle était réputée avoir acquis d'elle-même l'immeuble reconstruit. Il est bien établi, comme l'a rappelé la C.C.I., qu'une interprétation littérale susceptible de produire des résultats illogiques ou absurdes doit être écartée. 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, devaient être calculés, en toutes circonstances, en fonction du montant de la taxe nette, sans égards aux remboursements par ailleurs payables, était susceptible de produire de tels résultats. C'est la conclusion à laquelle est parvenue la C.C.I. et elle n'a pas erré en concluant de la sorte. Mais plus important encore, cette interprétation ne rendait pas compte du contexte dans lequel s'inscrivent le paragraphe 280(1) et l'article 280.1 de la Loi. Ici, il est acquis que l'intimée avait droit aux remboursements prévus aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi et que le montant de ces remboursements excédait celui de la taxe qu'elle devait par ailleurs. Il est acquis également que ces remboursements et cette taxe sont inextricablement liés puisqu'ils concernent une même fourniture taxable et une même période de déclaration. Au surplus, la ministre a reconnu que si l'intimée avait produit sa déclaration de TPS, accompagnée de ses demandes de remboursements, au 31 décembre 2014, et donc, si elle avait suivi la procédure applicable, aucun montant de taxe n'aurait eu à être payé ou versé et aucun intérêt ou pénalité n'aurait pu être imposé. Ainsi, dans la mesure où l'intention évidente du législateur, en adoptant les paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, notamment, était de s'assurer qu'un contribuable non-inscrit ne soit pas désavantagé face au contribuable inscrit, lequel, contrairement au premier, peut déduire des CTI dans l'établissement du montant de la taxe nette dont il est redevable, et dans la mesure également où la Loi permet au contribuable non-inscrit qui fait défaut de produire une demande de remboursement dans les délais prescrits de profiter d'un même avantage, soit celui de voir appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette due par lui, le paragraphe 280(1) et l'article 280.1 ne pouvaient avoir le sens et la portée que l'appelante leur prêtait. En effet, le Parlement, en adoptant le paragraphe 280(1) et l'article 280.1 de la Loi, n'avait pas en tête que l'établissement du « montant » à payer ou à verser aux fins du calcul des intérêts et de la pénalité imposables pour production tardive de la déclaration de TPS, pouvait, dans des circonstances comme celles qui prévalaient en l'espèce, se faire sans égards aux remboursements par ailleurs payables au contribuable. Donc, les intérêts et la pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS ne pouvaient être calculés que sur un montant reflétant ce que l'intimée devait réellement à la ministre pour la période de déclaration en cause. Comme ce montant était négatif, la C.C.I. avait raison de trouver que la ministre n'était pas justifiée d'imposer à l'intimée les intérêts et la pénalité qu'elle lui réclamait.

## STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Customs Act*, R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1.  
*Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 123(1), 169(1), 191(3), 221(1), 225(1), 228(1),(2),(4),(6), 238(2), 245(1), 256.2(3),(7)(a), 257, 261(1),(2)(c),(3), 262(1), 280(1), 280(1.1), 280.1, 296(1),(2),(2.1).

## CASES CITED

## APPLIED:

*Humber College Institute of Technology & Advanced Learning v. The Queen*, 2013 TCC 146 (CanLII), [2013] T.C.J. No. 117 (QL); *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance)*, 2006 SCC 20, [2006] 1 S.C.R. 715; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *United Parcel Service Canada Ltd. v. Canada*, 2009 SCC 20, [2009] 1 S.C.R. 657.

## REFERRED TO:

*Reference re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445; *Canada v. Cheema*, 2018 FCA 45, [2018] 4 F.C.R. 328; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Jabel Image Concepts Inc. v. Canada* (2000), 257 N.R. 193, [2000] F.C.J. No. 894 (QL) (C.A.); *Silicon Graphics Ltd. v. Canada*, 2002 FCA 260, [2003] 1 F.C. 447; *Canada v. Ast Estate*, [1997] 3 F.C. 86, [1997] F.C.J. 267 (QL) (C.A.); *ExxonMobil Canada Ltd. v. Canada*, 2010 FCA 1; *Reference re Quebec Sales Tax*, [1994] 2 S.C.R. 715; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27.

## AUTHORS CITED

Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6th ed., Markham, Ontario: LexisNexis, 2014.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada (2019 TCC 60) allowing the appeal brought by the respondent against an assessment made by the Minister of National Revenue under Part IX of the *Excise Tax Act*. Appeal dismissed.

## APPEARANCES

*Christian Lemay and Antoine Lamarre* for the appellants.  
*Camille Janvier-Langis* for the respondent.

## LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 123(1), 169(1), 191(3), 221(1), 225(1), 228(1),(2),(4),(6), 238(2), 245(1), 256.2(3),(7)a), 257, 261(1),(2)c),(3), 262(1), 280(1), 280(1.1), 280.1, 296(1),(2),(2.1).  
*Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 1.

## JURISPRUDENCE CITÉE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*Humber College Institute of Technology & Advanced Learning c. La Reine*, 2013 CCI 146 (CanLII), [2013] A.C.I. n° 117 (QL); *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *United Parcel Service du Canada Ltée c. Canada*, 2009 CSC 20, [2009] 1 R.C.S. 657.

## DÉCISIONS CITÉES :

*Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445; *Canada c. Cheema*, 2018 CAF 45, [2018] 4 R.C.F. 328; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Jabel Image Concepts Inc. c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 894 (QL) (C.A.); *Silicon Graphics Ltd. c. Canada*, 2002 CAF 260, [2003] 1 C.F. 447; *Canada c. Succession Ast*, [1997] 3 C.F. 86, [1997] A.C.F. n° 267 (QL) (C.A.); *ExxonMobil Canada Ltd. c. Canada*, 2010 CAF 1; *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27.

## DOCTRINE CITÉE

Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6<sup>e</sup> éd., Markham, Ontario : LexisNexis, 2014.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2019 CCI 60) accueillant l'appel logé par l'intimée à l'encontre d'une cotisation établie par la ministre du Revenu national en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*. Appel rejeté.

## ONT COMPARU :

*Christian Lemay et Antoine Lamarre* pour l'appelante.  
*Camille Janvier-Langis* pour l'intimée.

## SOLICITORS OF RECORD

*Deputy Attorney General of Canada* for the appellant.

*Dentons Canada LLP*, Montréal, for the respondent.

*The following is the English version of the reasons for judgment rendered by*

[1] LEBLANC J.A.: This is an appeal against a judgment rendered on March 15, 2019 by Justice Johanne D’Auray of the Tax Court of Canada (listed as 2019 TCC 60). Pursuant to this judgment (Judgment), Justice D’Auray (or the trial Judge) allowed the appeal brought by the respondent from an assessment made by the Minister of National Revenue (the Minister) under Part IX of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 (the Act).

[2] The assessment made by the Minister imposed a late-filing penalty and interest on the respondent in respect of an amount of goods and services tax (GST) that the respondent was deemed to owe the Minister. The trial Judge determined that because at the time this amount of GST became payable, under the Act, the respondent was entitled to GST rebates in excess of that amount, the Minister was not justified in assessing the interest and the penalty at issue.

[3] The appellant criticizes Justice D’Auray for adopting a results-oriented interpretation of the Act in order to correct a hypothetical situation that could create an undesirable outcome. The appellant argues that, in doing so, Justice D’Auray ignored the plain language of the Act, thereby committing an error of law that calls for the intervention by this Court.

[4] For the reasons that follow, the applicant has not persuaded me that there is any reason to intervene.

#### I. Background

[5] The facts of this case are relatively straightforward and are not in dispute. They can be summarized as follows.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*La sous-procureure générale du Canada* pour l’appelante.

*Dentons Canada S.E.N.C.R.L.*, Montréal, pour l’intimée.

*Voici les motifs du jugement rendu en français par*

[1] LE JUGE LEBLANC, J.C.A. : L’appelante se pourvoit en appel d’un jugement de la juge Johanne D’Auray de la Cour canadienne de l’impôt (répertorié à 2019 CCI 60), rendu le 15 mars 2019. Aux termes de ce jugement (jugement), la juge D’Auray (ou la juge de première instance) accueillait l’appel logé par l’intimée à l’encontre d’une cotisation établie par la ministre du Revenu national (la ministre) en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d’accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la Loi).

[2] La cotisation établie par la ministre imposait à l’intimée des intérêts et une pénalité pour production tardive d’une déclaration relative à un montant de taxe sur les produits et services (TPS) que l’intimée était réputée devoir à la ministre. La juge de première instance a déterminé qu’en raison du fait qu’au moment où ce montant de TPS est devenu payable, l’intimée avait droit, aux termes de la Loi, à des remboursements de TPS totalisant une somme supérieure audit montant, la ministre n’était pas justifiée d’imposer les intérêts et la pénalité en litige.

[3] L’appelante reproche à la juge D’Auray de s’être livrée à une interprétation de la Loi axée sur les résultats dans le but de corriger une situation hypothétique susceptible de créer un résultat indésirable. Ce faisant, plaide l’appelante, la juge D’Auray aurait ignoré le texte clair de la Loi, commettant ainsi une erreur de droit justifiant l’intervention de cette Cour.

[4] Pour les motifs qui suivent, l’appelante ne m’a pas convaincu qu’il y a lieu d’intervenir.

#### I. Contexte

[5] Les faits relatifs au présent litige sont relativement simples et ne sont pas contestés. Ils peuvent être résumés comme suit.

[6] The respondent operates a residential complex for semi-autonomous seniors, or seniors with a loss of autonomy in Laval, Quebec. At all times relevant to this case, the respondent was not a GST registrant and its supplies were exempt from GST.

[7] In February 2013, the complex that housed the residence operated by the respondent was engulfed in flames. The respondent decided to rebuild it. As part of the reconstruction, it paid GST on the invoices submitted by the builder. Once the work was completed, under subsection 191(3) of the Act, the respondent was then deemed to have made and received a taxable supply by way of sale of the complex.

[8] It was therefore incumbent on the respondent to report the corresponding GST, the undisputed amount of which was \$736,864.18. The respondent had until December 31, 2014 to file its return with the Minister. At that time, pursuant to subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, it was entitled to receive GST rebates from the Minister. These rebates amounted to \$860,665.48.

[9] However, the respondent did not file its GST return with the Minister until September 28, 2015. This return was accompanied by an application, filed in due time, for the rebates to which it was entitled to receive from the Minister.

[10] On October 30, 2015, the Minister issued a notice of assessment granting the respondent a credit in the amount of \$860,665.48 for the said rebates. However, the Minister assessed the respondent interest totalling \$27,984.09 and a \$22,105.92 late-filing penalty, pursuant to subsection 280(1) and section 280.1 of the Act respectively. The penalty and interest were calculated on the total amount of GST owing: \$736,864.18.

[11] After unsuccessfully objecting to the Minister's October 30, 2015, notice of assessment, the respondent appealed it to the Tax Court of Canada (T.C.C.).

[6] L'intimée exploite un centre d'hébergement pour personnes âgées semi-autonomes ou en perte d'autonomie à Laval, au Québec. En tout temps pertinent au présent litige, l'intimée n'est pas inscrite au fichier de la TPS et ses fournitures sont exonérées de TPS.

[7] En février 2013, l'immeuble qui abrite le centre d'hébergement que l'intimée exploite est la proie des flammes. L'intimée prend la décision de le reconstruire. Dans le cadre de la reconstruction, elle paie la TPS sur les factures que lui présente le constructeur. Une fois les travaux complétés, l'intimée, suivant le paragraphe 191(3) de la Loi, est alors réputée avoir effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l'immeuble.

[8] Il lui incombe dès lors de déclarer la TPS correspondante, dont le montant, non-contesté, s'élève à 736 864,18 \$. L'intimée a jusqu'au 31 décembre 2014 pour produire sa déclaration auprès de la ministre. Au même moment, elle est éligible, aux termes des paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, à recevoir de la ministre des remboursements de TPS. Ces remboursements s'élèvent à 860 665,48 \$.

[9] Ce n'est toutefois que le 28 septembre 2015 que l'intimée produit auprès de la ministre sa déclaration de TPS. Cette déclaration est accompagnée d'une demande, faite dans les délais prescrits, pour que les remboursements auxquels elle a droit lui soient payés par la ministre.

[10] Le 30 octobre 2015, la ministre délivre un avis de cotisation aux termes duquel, tout en lui reconnaissant un crédit au montant de 860 665,48 \$ au titre desdits remboursements, elle impose à l'intimée, aux termes, respectivement, du paragraphe 280(1) et de l'article 280.1 de la Loi, des intérêts totalisant 27 984,09 \$ et une pénalité de l'ordre de 22 105,92 \$ pour défaut de produire sa déclaration de TPS dans le délai prescrit par la Loi. La pénalité et les intérêts sont calculés sur le montant total exigible au titre de la TPS payable, soit 736 864,18 \$.

[11] Après s'être opposée sans succès auprès de la ministre à l'avis de cotisation du 30 octobre 2015, l'intimée s'adresse à la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.).

## II. Judgment under appeal

[12] Justice D’Auray considered that she had to determine whether the interest and the GST late-filing penalty imposed on the respondent on October 30, 2015, should be calculated on the total amount of the GST payable, as the Minister did, or on the difference between the total amount and the amount of GST rebates to which the respondent was entitled.

[13] From the outset, Justice D’Auray noted that, pursuant to subsection 191(3) of the Act, the respondent had to self-assess for the GST payable on the “sale” of the reconstructed complex, a sale that the respondent was deemed to have carried out on its own as a “builder” within the meaning of subsection 123(1) of the Act. Noting that the respondent was not a GST registrant and that, therefore, unlike registered businesses, it could not claim input tax credits (ITCs) for the GST paid to its suppliers, Justice D’Auray considered that Parliament wanted to remedy this fiscal imbalance for non-registrants, like the respondent deemed to have made a taxable supply of a complex, by instituting the rebate mechanism provided for in subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act.

[14] Justice D’Auray further stated that, in connection with the taxable supply of the new complex, the respondent was entitled to two types of rebates by way of this mechanism. The first rebate was for the GST paid to suppliers during the reconstruction of the said complex. The second rebate was for land and buildings leased for residential purposes.

[15] Justice D’Auray noted that the respondent was late in filing its GST return related to the deemed acquisition of the new complex. However, she was of the opinion that, for the purposes of calculating the interest and the penalty provided for in subsection 280(1) and section 280.1 of the Act, the Minister had to offset the GST payable by the respondent against the rebates to which the respondent was entitled, because at the time the Minister received the said return, the Minister had also received the respondent’s rebate applications. According to Justice D’Auray, the obligation arose from the application of subsection 228(6) of the Act. This

## II. Le jugement frappé d’appel

[12] La juge D’Auray estime qu’il lui faut déterminer si les intérêts et la pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS imposés à l’intimée le 30 octobre 2015 devaient être calculés sur la totalité de la TPS exigible, comme l’a fait la ministre, ou sur la différence entre ce total et le montant des remboursements de TPS auxquels l’intimée avait par ailleurs droit.

[13] D’entrée de jeu, la juge D’Auray rappelle que l’intimée, suivant le paragraphe 191(3) de la Loi, devait s’autocotiser pour la TPS associée à la « vente » de l’immeuble reconstruit, une vente qu’elle est réputée avoir effectuée à elle-même à titre de « constructeur » au sens du paragraphe 123(1) de la Loi. Soulignant que l’intimée n’est pas inscrite au fichier de la TPS et qu’elle ne peut, en conséquence, au contraire des entreprises inscrites, réclamer de crédits sur les intrants (CTI) pour la TPS payée à ses fournisseurs, la juge D’Auray estime que le législateur a voulu pallier à ce déséquilibre fiscal pour les non-inscrits réputés, comme l’intimée, avoir fait une fourniture taxable d’un immeuble, en instituant le mécanisme de remboursements prévu aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi.

[14] Suivant ce mécanisme, poursuit la juge D’Auray, l’intimée avait droit, en lien avec la fourniture taxable du nouvel immeuble, à deux types de remboursement, un premier visant la TPS payée aux fournisseurs lors de la reconstruction dudit immeuble, et un deuxième pour fonds et bâtiments loués à des fins résidentielles.

[15] Constatant le retard de l’intimée à produire sa déclaration de TPS liée à l’acquisition réputée du nouvel immeuble, la juge D’Auray se dit d’avis que la ministre devait néanmoins, aux fins du calcul des intérêts et de la pénalité visés par le paragraphe 280(1) et l’article 280.1 de la Loi, opérer compensation entre la TPS payable par l’intimée et les remboursements auxquels l’intimée avait par ailleurs droit puisqu’au moment de recevoir ladite déclaration, la ministre avait aussi en mains les demandes de remboursement de l’intimée. Cette obligation découle, selon elle, de l’application du paragraphe 228(6) de la Loi, qui, lu conjointement avec

section, read in conjunction with subsections 228(2) and 228(4), necessarily refers to the concept of “net tax”, i.e., the tax deemed remitted when the GST return is filed less the amount of rebates payable by the Minister pursuant to subsection 228(6) and filed concurrently with the GST return.

[16] Justice D’Auray further stated that according to this interpretation, as at September 28, 2015, the Minister could calculate the interest and the GST late-filing penalty to be assessed only on the net amount payable by the respondent, i.e., the amount of the difference between the tax due by the respondent and the rebates that were payable to it by the Minister on that date. Since this amount was negative, the Minister did not have the power to assess the respondent for the interest and the penalty at issue.

[17] Justice D’Auray noted in this regard that subsection 296(2.1) of the Act imposed the same obligation on the Minister in cases where she found that a rebate was due when she had not received a rebate application and that the period filing such an application had expired. She saw this as a compelling indication that, in matters having to do with rebates, the Minister could act “retroactively” (Judgment, at paragraph 23).

[18] She then focused on the decision rendered by one of her colleagues in *Humber College Institute of Technology & Advanced Learning v. The Queen*, 2013 TCC 146, [2013] T.C.J. No. 117 (QL) (*Humber College*), a case which, according to her, was “almost identical” (Judgment, at paragraph 8). In that case, the T.C.C. ruled that the interest and GST late-filing penalty due in respect of a return involving, as in this case, the self-assessment obligation under subsection 191(3) of the Act, should only be calculated on the difference between the amount of GST payable and the amount of rebates payable by the Minister.

[19] Justice D’Auray noted that she had arrived at the same conclusion that her colleague had, but had reached it via a different route, by way of subsection 228(6) of the Act. Nevertheless she pointed out that *Humber*

les paragraphes 228(2) et 228(4), réfère nécessairement au concept de « taxe nette », soit à la taxe réputée versée au moment de la déclaration de TPS moins le montant des remboursements payables par la ministre aux termes des demandes de remboursement visées par le paragraphe 228(6) et produites concomitamment à la déclaration de TPS.

[16] Selon cette interprétation, poursuit la juge D’Auray, la ministre ne pouvait, au 28 septembre 2015, calculer les intérêts et la pénalité imposables pour production tardive de la déclaration de TPS que sur le montant net payable par l’intimée, soit le montant représentant la différence entre la taxe due par elle et les remboursements qui lui étaient par ailleurs payables par la ministre à cette date. Comme ce montant était négatif, la ministre n’avait pas le pouvoir d’imposer à l’intimée les intérêts et la pénalité en litige.

[17] La juge D’Auray a noté à cet égard que le paragraphe 296(2.1) de la Loi imposait la même obligation à la ministre dans les cas où elle constatait qu’un remboursement était dû alors qu’elle n’était saisie d’aucune demande de remboursement et que le délai pour produire une telle demande était expiré. Elle y voyait là un indice probant que la ministre, en matière de remboursements, pouvait agir « de manière rétroactive » (jugement, au paragraphe 23).

[18] Elle s’est ensuite attardée au jugement d’un de ses collègues dans l’affaire *Humber College Institute of Technology & Advanced Learning c. La Reine*, 2013 CCI 146, [2013] A.C.I. n° 117 (QL) (*Humber College*), une affaire, selon elle, « quasi identique » (jugement, au paragraphe 8) où la C.C.I. a statué que les intérêts et la pénalité payables pour production tardive d’une déclaration de TPS faite en lien, comme ici, avec l’obligation d’autocotisation prévue au paragraphe 191(3) de la Loi, ne devaient être calculés que sur la différence entre le montant de TPS exigible et celui des remboursements par ailleurs payables par la ministre.

[19] Précisant qu’elle en était arrivée au même résultat que son collègue, mais qu’elle y était parvenue par un chemin différent, celui du paragraphe 228(6) de la Loi, la juge D’Auray a noté que l’affaire *Humber College*

*College* illustrated how a taxpayer who filed a GST return and a rebate application as soon as he realized that this was required under the Act would be at a fiscal disadvantage, if the Minister's position were to prevail in this case, versus a taxpayer who did nothing and waited for the Minister to assess him.

[20] Justice D'Auray found that her interpretation of the Act was consistent with the idea that, according to these provisions, the tax and the rebate were inextricably linked and more consistent "with the objective of the Act and the purpose of the rebate provisions" (Judgment, at paragraph 39).

[21] This interpretation ensures that a complex builder, who is not a GST registrant, will not be at a disadvantage compared to a registered builder who can only be assessed interest and penalties on the net amount of GST payable, i.e., the difference between the gross amount of tax payable and the ITCs that he is entitled to claim. This avoids an outcome that Parliament cannot have intended, i.e., where a person who does not file a GST return, nor a rebate application, or who only files a return, without attaching a rebate application, would be in a better position than a taxpayer who files a late self-assessment tax return, because that person would not have to pay the interest and penalty on the full amount of GST payable. In other words, Justice D'Auray pointed out that to accept the Minister's position would be to encourage taxpayers in the respondent's situation to ignore their obligation to self-assess.

### III. Position of the appellant

[22] The appellant submits that the language of the statutory provisions at issue does not support the interpretation adopted by the trial judge. In particular, it argues that by interpreting subsection 228(6) of the Act as she did, Justice D'Auray gave it retroactive effect, not borne out by the language of that provision.

illustrait néanmoins comment un contribuable qui dépose une déclaration de TPS et une demande de remboursement, dès qu'il s'aperçoit que la Loi l'exigeait, se trouverait défavorisé sur le plan fiscal, si la position de la ministre devait prévaloir en l'espèce, par rapport à celui qui ne fait rien et qui attend que la ministre le cotise.

[20] La juge D'Auray conclut que son interprétation de la Loi est conforme à l'idée que la taxe et le remboursement sont, suivant ces dispositions, inextricablement liés et cadre davantage « avec l'objectif de la *Loi* et la raison d'être des dispositions sur les remboursements » (jugement, au paragraphe 39).

[21] Cette interprétation fait ainsi en sorte que le constructeur d'un immeuble, qui est non-inscrit au registre de TPS, ne sera pas désavantagé par rapport au constructeur inscrit qui, lui, ne peut se voir imposer d'intérêts et de pénalités que sur le montant net de la TPS à payer, soit sur la différence entre le montant brut de la taxe à payer et les CTI qu'il est en droit de réclamer. Elle évite ainsi un résultat que le législateur ne peut avoir voulu, soit celui qui ferait en sorte qu'une personne qui ne dépose ni déclaration de TPS, ni demande de remboursement, ou qui ne dépose qu'une déclaration, sans y joindre une demande de remboursement, se retrouverait dans une meilleure position que le contribuable qui procède à une autocotisation tardive, puisque cette personne n'aurait pas, elle, à payer les intérêts et la pénalité sur le montant intégral de la TPS exigible. En d'autres termes, souligne la juge D'Auray, avaliser la position de la ministre reviendrait à encourager les contribuables dans la situation de l'intimée à faire fi de leur obligation d'autocotisation.

### III. La position de l'appelante

[22] L'appelante soutient que le texte des dispositions législatives en cause n'autorise pas l'interprétation retenue par la juge de première instance. Plus particulièrement, elle plaide que la juge D'Auray, en interprétant le paragraphe 228(6) de la Loi comme elle l'a fait, s'est trouvée à lui donner une portée rétroactive, faisant ainsi violence au texte de ladite disposition.

[23] The appellant also submits that the trial judge erroneously associated the rebates to which the respondent was entitled under subsection 228(6) with the “net tax” calculation within the meaning of subsections 225(1) and 228(1) of the Act. Subsection 228(6) of the Act does not allow such an association. It only creates a presumption that these rebates are applied as payment of net tax, not as a reduction of net tax. The appellant further argues that when the Act provides that certain amounts may be deducted from the net tax calculation, it does so in express terms, which is not the case in subsection 228(6).

[24] Also, the rebates at issue here, i.e., those provided for in subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, follow special rules according to which rebates do not become payable by the Minister until they are claimed by the taxpayer. In other words, the appellant argues that the rebates would not be relevant to the calculation of the net tax owed by the taxpayer and, consequently, to the calculation of the interest and GST late-filing penalty payable, because subsection 280(1) and section 280.1 of the Act operate independently of subsection 228(6).

[25] Thus, assuming that subsection 228(6) requires the Minister to set off rebates, the appellant submits that this requirement was only triggered when the respondent filed its rebate application on September 28, 2015. The appellant also submits that the Minister was therefore fully entitled to calculate the interest and the GST late-filing penalty to be assessed under subsection 280(1) and section 280.1 based on the full amount of tax due because the rebates could not be set off between the time when the said return should have been filed, i.e. on December 31, 2014, and the time it was filed in September 2015.

#### IV. Issue and standard of review

[26] The issue here is whether Justice D’Auray erred in deciding that the interest and GST late-filing penalty payable under subsection 280(1) and section 280.1 of the Act could only be calculated on the amount of GST

[23] Toujours selon l’appelante, la juge de première instance aurait erronément associé les remboursements auxquels l’intimée avait droit aux termes du paragraphe 228(6) au calcul de la « taxe nette » au sens des paragraphes 225(1) et 228(1) de la Loi. Le paragraphe 228(6) de la Loi ne permettrait pas une telle association; il ne ferait que créer une présomption à l’effet que ces remboursements sont appliqués en paiement de la taxe nette, et non en réduction de celle-ci. D’ailleurs, ajoute l’appelante, lorsque la Loi prévoit que certains montants peuvent être déduits du calcul de la taxe nette, elle le fait en des termes exprès, ce qui n’est pas le cas du paragraphe 228(6).

[24] Au surplus, les remboursements dont il est question ici, soit ceux prévus aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, obéiraient à des règles particulières aux termes desquelles ils ne deviendraient payables par la ministre qu’au moment où le contribuable en fait la demande. En d’autres termes, ils ne seraient pas pertinents, plaide l’appelante, au calcul de la taxe nette due par le contribuable et, par conséquent, au calcul des intérêts et pénalité payables en cas de production tardive d’une déclaration de TPS, le paragraphe 280(1) et l’article 280.1 de la Loi opérant indépendamment du paragraphe 228(6).

[25] Ainsi, si le paragraphe 228(6) obligeait la ministre à opérer compensation, reconnaît l’appelante, ce n’est, précise-t-elle, qu’au moment où l’intimée a produit sa demande de remboursement, le 28 septembre 2015, que cette obligation s’est enclenchée. La Ministre était donc parfaitement en droit, ajoute l’appelante, de calculer les intérêts et la pénalité imposables en vertu du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 pour production tardive de la déclaration de TPS, sur l’intégralité du montant de taxe dû puisqu’aucune compensation ne pouvait s’opérer entre le moment où ladite déclaration aurait dû être produite, soit le 31 décembre 2014, et le moment où elle l’a été en septembre 2015.

#### IV. La question en litige et la norme de contrôle

[26] Il s’agit de décider ici si la juge D’Auray a commis une erreur en décidant que les intérêts et la pénalité payables aux termes du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 de la Loi pour production tardive d’une

payable by the respondent, after taking into account the rebates to which it was entitled.

[27] Both parties are of the view that the standard of review applicable to this issue—a question of statutory interpretation—is correctness. This is consistent with the appeal standard of review set out in *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235: questions of law raised on appeal must be analyzed according to the correctness standard.

#### V. Analysis

[28] The backdrop against which this case rests is not factually or legally controversial. The respondent, who, I would point out again, operates a residential complex for semi-autonomous persons or persons with a loss of autonomy, provides “exempt supplies”, i.e., services exempt from taxes. This means that it does not have to charge GST on its supplies of goods and services. It also means that it does not have to be a GST registrant, unlike businesses that provide “taxable supplies” and who, on behalf of the tax authorities, are required pursuant to subsection 221(1) of the Act to collect the tax payable by the purchasers of such supplies.

[29] The respondent’s “non-registrant” status also means that, unlike registered businesses, it is not entitled to claim ITCs on the goods and services it acquires in order to make its exempt supplies. ITCs, which are calculated according to the formula set out in subsection 169(1) of the Act, allow the tax paid by the purchaser of a taxable supply who uses the good or service so taxable in the production of other taxable supplies, to be recovered from the government (*Reference re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445, at page 456, (1992), 430 D.L.R. (4th) 315 (*Reference re the GST*)). This is consistent with the logic of the GST. Following this logic, the tax is ultimately borne only by the ultimate consumer of the good or service. However, this is not the case with exempt supplies. I will come back to this later.

déclaration de TPS, ne pouvaient être calculés que sur le montant de TPS payable par l’intimée, une fois tenu compte des remboursements auxquels elle avait par ailleurs droit.

[27] Les parties sont toutes deux d’avis que la norme de contrôle applicable à cette question — une question d’interprétation législative — est celle de la décision correcte. Cela est conforme à l’arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235 qui exige que les questions de droit soulevées en appel soient analysées suivant cette norme.

#### V. L’analyse

[28] La toile de fond dans laquelle s’inscrit le présent litige ne porte pas à controverse, que ce soit sur les plans factuel ou légal. L’intimée, qui, je le rappelle, opère un centre d’hébergement pour personnes semi-autonomes ou en perte d’autonomie, offre des « fournitures exonérées », c’est-à-dire des services exonérés de taxes. Cela veut dire qu’elle n’a pas à facturer de TPS sur ses fournitures de biens et services. Cela veut dire également qu’elle n’a pas à être inscrite aux fichiers de la TPS, contrairement aux entreprises qui offrent des « fournitures taxables » et qui sont tenues, aux termes du paragraphe 221(1) de la Loi, de percevoir, au nom des autorités fiscales, la taxe payable par les acquéreurs de telles fournitures.

[29] Le statut de « non-inscrit » de l’intimée fait également en sorte que, contrairement toujours aux entreprises inscrites, elle n’a pas droit de réclamer de CTI sur les biens et services qu’elle acquiert afin d’effectuer ses fournitures exonérées. Les CTI, calculés selon la formule établie au paragraphe 169(1) de la Loi, permettent en effet de recouvrer du gouvernement la taxe payée par l’acquéreur d’une fourniture taxable qui utilise le bien ou le service ainsi taxable dans la production d’autres fournitures taxables (*Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445 (*Renvoi relatif à la TPS*), à la page 456). Cela s’inscrit dans la logique de la TPS. Suivant cette logique, la taxe n’est ultimement assumée que par le consommateur final du bien ou du service. Toutefois, ce n’est pas le cas des fournitures exonérées. J’y reviendrai.

[30] Notwithstanding its non-registrant status, by rebuilding the building that housed its residential complex following the fire that destroyed it, the respondent is deemed, by the combined effect of the definition of “builder” set out in subsection 123(1) and subsection 191(3) of the Act, to have, on the day the construction was substantially completed, “made and received ... a taxable supply by way of sale of the complex” and to have, on that date, “paid as a recipient and to have collected as a supplier ... tax in respect of the supply calculated on the fair market value of the complex on that day.”

[31] On the day when the reconstruction work was substantially completed, which, as indicated above, both parties agree was on November 1, 2014, the respondent was therefore deemed to be both the purchaser and the supplier of the building that was reconstructed, and at the same time responsible for the payment and the collection of the tax on this supply deemed to be taxable.

[32] Pursuant to subsections 228(1), 228(2), 238(2) and 245(1) of the Act, the respondent was then required to file a “net tax” return with the Minister on that taxable supply and remit the “positive amount” of that tax to the Minister. The respondent had until December 31, 2014, to do this. However, the respondent could not claim any ITCs in calculating the “net tax” payable for the period covered by its return, as allowed by subsection 225(1) of the Act, which sets out the formula used to calculate the amount of “net tax”, because, in the course of its operations, the respondent was deemed to make only exempt supplies.

[33] However, in accordance with subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, the respondent was entitled to receive rebates from the Minister for this same period, in particular for the GST paid to suppliers during the reconstruction of the building. Under subsection 228(6) of the Act, it could file a rebate application with the Minister when it filed its GST return. However, pursuant to paragraph 256.2(7)(a) and subsection 257(2) of the Act, it could not claim these rebates unless it filed an application for the rebate within two years after the day the taxable supply was made.

[30] Nonobstant son statut de non-inscrit, l’intimée, en faisant reconstruire l’immeuble abritant son centre d’hébergement suite à l’incendie qui l’a détruit, est réputée, par l’effet combiné de la définition de « constructeur » prévue au paragraphe 123(1) et du paragraphe 191(3) de la Loi, avoir, le jour où les travaux ont été achevés en grande partie, « effectué et reçu, par vente, la fourniture taxable de l’immeuble » et avoir, à cette date, « payé à titre d’acquéreur et perçu à titre de fournisseur [...], la taxe relative à la fourniture, calculée sur la juste valeur marchande de l’immeuble ce jour-là ».

[31] L’intimée était donc, le jour où les travaux de reconstruction ont été achevés en grande partie, que les parties situent, d’un commun accord, tel qu’indiqué précédemment, au 1<sup>er</sup> novembre 2014, réputée à la fois acquéreur et fournisseur de l’immeuble ainsi reconstruit, et à la fois responsable du paiement et de la perception de la taxe sur cette fourniture considérée comme taxable.

[32] Par le jeu des paragraphes 228(1), 228(2), 238(2) et 245(1) de la Loi, l’intimée devenait alors assujettie à l’obligation de produire auprès de la ministre une déclaration de « taxe nette » sur cette fourniture taxable et de lui verser le « montant positif » de cette taxe. L’intimée avait jusqu’au 31 décembre 2014 pour ce faire. Dans le calcul de la « taxe nette » à verser, l’intimée ne pouvait toutefois en soustraire de CTI pour la période visée par sa déclaration, comme le permet le paragraphe 225(1) de la Loi qui prévoit la formule applicable à l’établissement du montant de la « taxe nette », puisqu’elle est considérée n’effectuer, dans le cours de ses opérations, que des fournitures exonérées.

[33] Toutefois, pour cette même période, l’intimée, conformément aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, était éligible à recevoir de la ministre des remboursements au titre, notamment, de la TPS payée aux fournisseurs lors de la reconstruction de l’immeuble. Elle pouvait, aux termes du paragraphe 228(6) de la Loi, en faire la demande à la ministre au moment de la production de sa déclaration de TPS. Suivant l’alinéa 256.2(7)a) et le paragraphe 257(2) de la Loi, elle ne pouvait, par contre, attendre plus de deux ans de la date où la fourniture taxable a été effectuée, pour réclamer ces remboursements.

[34] As we have seen, it is not disputed in this case that on November 1, 2014, the respondent was deemed to owe the Minister \$736,864.18 of GST. Nor is it disputed that on November 30, 2014, the respondent was entitled to claim \$860,647.30 of rebates from the Minister in order to offset the amount of GST that she was owed.

[35] The appellant agrees that if the respondent had filed its GST return and its rebate applications by the December 31, 2014, filing deadline, the GST owed by the respondent would have been fully offset by the rebates payable by the Minister pursuant to subsection 228(6) of the Act. In fact, the Minister would, at that time, have been indebted to the respondent for the excess of the rebates that she was required to pay the respondent pursuant to subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, once the GST was offset.

[36] It is useful to reproduce subsection 228(6) of the Act here:

**228 ....**

**Set-off of refunds or rebates**

(6) Where at any time a person files a particular return under this Part in which the person reports an amount (in this subsection referred to as the “remittance amount”) that is required to be remitted under subsection (2) or (2.3) or paid under subsection (2.1) or (4) or Division IV or IV.1 by the person and the person claims a refund or rebate payable to the person at that time under this Part (other than Division III) in the particular return or in another return, or in an application, filed under this Part 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 on account of the refund or rebate, an amount equal to the lesser of the remittance amount and the amount of the refund or rebate.

[37] The question then arises as to the consequences, if any, of the respondent’s failure to file its GST return on time in such a context. In other words, the Court must determine whether the interest and penalty that may be imposed under subsection 280(1) and section 280.1 of

[34] Il n’est pas contesté en l’espèce, comme on l’a vu, qu’au 1<sup>er</sup> novembre 2014, l’intimée était réputée devoir à la ministre, en TPS, la somme de 736 864,18 \$. Il n’est pas contesté non plus qu’au 30 novembre 2014, l’intimée était en droit de réclamer de la ministre des remboursements de l’ordre de 860 647,30 \$, en vue de compenser le montant de TPS dont elle était par ailleurs redevable.

[35] L’appelante convient que si l’intimée avait produit sa déclaration de TPS et ses demandes de remboursements au 31 décembre 2014, date limite pour produire ladite déclaration, la TPS due par l’intimée aurait été, par l’opération du paragraphe 228(6) de la Loi, entièrement compensée par les remboursements par ailleurs payables par la ministre. En fait, la ministre aurait été, à ce moment, redevable envers l’intimée de l’excédent des remboursements qu’elle était tenue de lui payer aux termes des paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, une fois la TPS compensée.

[36] Il est utile de reproduire ici le paragraphe 228(6) de la Loi :

**228 [...]**

**Compensation de remboursement**

(6) Dans le cas où une personne produit, à un moment donné et conformément à la présente partie, une déclaration où elle indique un montant (appelé « versement » au présent paragraphe) qu’elle est tenue de verser en application des paragraphes (2) ou (2.3) ou de payer en application des paragraphes (2.1) ou (4) ou des sections IV ou IV.1 et qu’elle demande dans cette déclaration, ou dans une autre déclaration ou une demande produite conformément à la présente partie avec cette déclaration, un remboursement qui lui est payable à ce moment en application de la présente partie, compte non tenu de la section III, la personne est réputée avoir versé à ce moment au titre de son versement, et le ministre avoir payé à ce moment au titre du remboursement, ce versement ou, s’il est inférieur, le montant du remboursement.

[37] Il faut donc s’interroger sur les conséquences, s’il en est, du retard de l’intimée à produire sa déclaration de TPS dans un tel contexte. En d’autres termes, il faut se demander si les intérêts et la pénalité pouvant être imposés, aux termes du paragraphe 280(1) et de

the Act for failing to file a GST return when required, must be calculated solely based on the GST payable or based on the net amount owed by the taxpayer. In this case, this amount is the difference between the GST owed and the rebates to which the taxpayer is entitled.

[38] In my view, this calls for an analysis of the meaning to be given to the concept of the “amount to be remitted or paid” upon which the interest and the penalty must be calculated pursuant to these two provisions. This is the only issue to be resolved in this case. For these purposes, it is also useful to reproduce the text of these two provisions here:

#### Interests

**280 (1)** Subject to this section and section 281, if a person fails to remit or pay an amount to the Receiver General when required under this Part, the person shall pay interest at the prescribed rate on the amount, computed for the period beginning on the first day following the day on or before which the amount was required to be remitted or paid and ending on the day the amount is remitted or paid.

...

#### Failure to file a return

**280.1** Every person who fails to file a return for a reporting period as and when required under this Part is liable to pay a penalty equal to the sum of

(a) an amount equal to 1% of the total of all amounts each of which is an amount that is required to be remitted or paid for the reporting period and was not remitted or paid, as the case may be, on or before the day on or before which the return was required to be filed, and

(b) the amount obtained when one quarter of the amount determined under paragraph (a) is multiplied by the number of complete months, not exceeding 12, from the day on or before which the return was required to be filed to the day on which the return is filed.

[39] It is settled law that the modern approach to statutory interpretation now applies to taxation statutes no less

l’article 280.1 de la Loi, en cas de retard à produire une déclaration de TPS dans les délais prescrits, doivent être calculés uniquement en fonction de la TPS payable ou bien en fonction du montant net dû par le contribuable, en l’occurrence, le montant représentant la différence entre la TPS due et les remboursements auxquels le contribuable a droit par ailleurs.

[38] Cela requiert à mon avis une analyse du sens à donner au concept de « montant à verser ou à payer » à partir duquel les intérêts et la pénalité doivent, suivant ces deux dispositions, être calculés. Il s’agit là de la seule question à résoudre en l’espèce. À cette fin, il est également utile de reproduire, ici, le texte de ces deux dispositions :

#### Intérêts

**280 (1)** Sous réserve du présent article et de l’article 281, la personne qui ne verse pas ou ne paie pas un montant au receveur général dans le délai prévu par la présente partie est tenue de payer des intérêts sur ce montant, calculés au taux réglementaire pour la période commençant le lendemain de l’expiration du délai et se terminant le jour du versement ou du paiement.

[...]

#### Non-production d’une déclaration

**280.1** Quiconque omet de produire une déclaration pour une période de déclaration selon les modalités et dans le délai prévus par la présente partie est passible d’une pénalité égale à la somme des montants suivants :

a) le montant correspondant à 1 % du total des montants représentant chacun un montant qui est à verser ou à payer pour la période de déclaration, mais qui ne l’a pas été au plus tard à la date limite où la déclaration devait être produite;

b) le produit du quart du montant déterminé selon l’alinéa a) par le nombre de mois entiers, jusqu’à concurrence de douze, compris dans la période commençant à la date limite où la déclaration devait être produite et se terminant le jour où elle est effectivement produite.

[39] Il est bien établi que la méthode moderne d’interprétation des lois s’applique maintenant tout autant aux

than it does to other statutes (*Placer Dome Canada Ltd. v. Ontario (Minister of Finance)*), 2006 SCC 20, [2006] 1 S.C.R. 715 (*Placer Dome*), at paragraph 21; see also *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601 (*Trustco*), at paragraphs 10–11; *Canada v. Cheema*, 2018 FCA 45, [2018] 4 F.C.R. 328 (*Cheema*), at paragraph 73. The words of a statute must therefore be read ““in their entire context, in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament”” (*Placer Dome*, at paragraph 21, citing *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at page 578, (1984), 10 D.L.R. (4th) 1.

[40] Although the words of a taxation statute can play a “dominant role” in the interpretative process when they are “precise and unequivocal”, the words will play a lesser role and greater recourse to the context and purpose of the Act may be necessary when the words of a statute give rise to more than one reasonable interpretation (*Placer Dome*, at paragraphs 21–22). The analysis of the context and the purpose of the Act is also useful in all circumstances as it can reveal or resolve latent ambiguities in a provision that may appear to be unambiguous at first glance (*Placer Dome*, at paragraph 22).

[41] The interpretive approach will thus depend on the level of precision and clarity with which a taxing provision in question is drafted. If it is unambiguous, it will generally suffice to apply the provision, since the purpose of the provision cannot be used to create an unstated exception to what is clearly prescribed (*Placer Dome*, at paragraph 23; *Cheema*, at paragraph 74). Conversely, if the provision is ambiguous, then “greater emphasis must be placed on the context, scheme and purpose of the Act” (*Placer Dome*, at paragraph 23).

[42] In this case, the appellant has not persuaded me that we are dealing with a case where it is clear and unequivocal that subsection 280(1) and section 280.1 of the Act do not allow the interest and the GST late-filing penalty to be calculated only on the amount of GST owed to the Minister, without taking into consideration any rebates payable to the taxpayer. It therefore becomes

lois fiscales qu’aux autres lois (*Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*), 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715 (*Placer Dome*), au paragraphe 21; voir aussi *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 (*Trustco*), aux paragraphes 10–11; *Canada c. Cheema*, 2018 CAF 45, [2018] 4 R.C.F. 328 (*Cheema*), au paragraphe 73. Il nous faut donc lire les termes de la Loi « “ dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s’harmonise avec l’esprit de la [L]oi, l’objet de la [L]oi et l’intention du législateur ” » (*Placer Dome*, au paragraphe 21, citant *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 578).

[40] Bien que le texte d’une loi fiscale puisse jouer un « rôle primordial » dans le processus d’interprétation, lorsqu’il est « précis et non équivoque », ce rôle s’ameuise au profit du contexte et de l’objet de la loi lorsque le texte en cause peut recevoir plus d’une interprétation raisonnable (*Placer Dome*, aux paragraphes 21–22). L’analyse du contexte et de l’objet de la loi demeure par ailleurs utile en toute circonstance puisqu’elle peut permettre de révéler ou de dissiper une ambiguïté latente dans un texte qui peut sembler non ambigu à première vue (*Placer Dome*, au paragraphe 22).

[41] Le processus d’interprétation sera donc fonction du degré de précision et de clarté de la disposition fiscale en cause. Si elle ne présente aucune ambiguïté, il suffira généralement de l’appliquer, l’objet de la disposition ne pouvant servir à créer une exception tacite à ce qui est par ailleurs clairement prescrit (*Placer Dome*, au paragraphe 23; *Cheema*, au paragraphe 74). À l’inverse, c’est-à-dire si la disposition présente une ambiguïté, il faut alors « accorder plus d’importance au contexte, à l’économie et à l’objet de la loi en question » (*Placer Dome*, au paragraphe 23).

[42] En l’espèce, l’appelante ne m’a pas convaincu que nous sommes en présence d’un cas où il est clair et non équivoque que le paragraphe 280(1) et l’article 280.1 de la Loi ne permettent la comptabilisation des intérêts et de la pénalité pour retard à produire la déclaration de TPS que sur le montant de TPS dû à la ministre, sans égard aux remboursements par ailleurs

necessary to examine these two provisions in view of the context, i.e., the scheme and the purpose of the Act.

[43] The appellant's position essentially consists of two arguments:

- a. The first is that, unlike ITCs, "rebates", as defined in the Act, cannot be used to calculate the "net tax" that the respondent was required to report under subsection 238(2) of the Act. Rather, they are governed by a different set of rules under which they do not become payable until the taxpayer claims them and therefore do not affect the amount of net tax due until that time.
- b. The second argument is that subsection 228(6) of the Act is no exception to this rule. It only has an impact on the net tax payable when rebates are claimed. In this sense, this provision has no retroactive effect on the amount of the net tax itself. Therefore, it cannot have any effect on the calculation of interest and the GST late-filing penalty, which are applicable on the total amount of net tax due until the time when the rebate becomes payable and when it can thus be offset.

[44] These arguments run into a number of obstacles. On the one hand, subsection 280(1) of the Act applies to a person who, for a given reporting period, "fails to remit or pay an amount to the Receiver General when required [in part IX]" (emphasis added). In addition, pursuant to section 280.1, the penalty payable for late remittance or payment is also based on each amount to be remitted or paid for the reporting period in question.. The word "amount" is defined as follows in the Act: "money, property or a service, expressed in terms of the amount of money or the value in terms of money of the property or service" (see subsection 123(1)). Evidently, Parliament opted for a flexible and general definition.

payables au contribuable. Un examen de ces deux dispositions, en lien avec le contexte, l'économie et l'objet de la Loi, devient donc nécessaire.

[43] La position de l'appelante tient essentiellement à deux propositions :

- a. La première veut que les « remboursements », tels que définis à la Loi, n'entrent pas, contrairement aux CTI, dans le calcul de la « taxe nette » que l'intimée était tenue de déclarer suivant le paragraphe 238(2) de la Loi; ils sont plutôt assujettis à un régime particulier qui fait en sorte qu'ils ne deviennent payables qu'au moment où le contribuable en fait la demande et qu'ils n'affectent donc pas, jusqu'à ce moment, le montant de la taxe nette due.
- b. La seconde est à l'effet que le paragraphe 228(6) de la Loi ne fait pas exception à cette règle; il n'a d'impact sur la taxe nette payable que lorsque les remboursements sont réclamés; en ce sens, cette disposition n'a aucune portée rétroactive sur le montant de la taxe nette elle-même et ne peut donc avoir aucun effet sur le calcul des intérêts et de la pénalité pour production tardive d'une déclaration de TPS, lesquels sont applicables sur le montant total de la taxe nette due jusqu'au moment où le remboursement devient payable et où la compensation peut dès lors s'opérer.

[44] Ces propositions se heurtent à un certain nombre d'obstacles. D'une part, le paragraphe 280(1) de la Loi s'adresse à la personne qui, pour une période de déclaration donnée, « ne verse pas ou ne paie pas un montant au receveur général dans le délai prévu [à la partie IX] » (je souligne). Pour sa part, la pénalité payable pour ce retard est aussi fonction, suivant l'article 280.1, de chaque montant qui est à verser ou à payer pour la période de déclaration en cause. Le mot « montant » est défini comme suit dans la Loi « [a]rgent, ou bien ou service exprimé sous forme d'un montant d'argent ou d'une valeur en argent » (voir le paragraphe 123(1)). À l'évidence, le législateur a opté pour une définition souple et générale.

[45] The language of these two provisions therefore does not contain an explicit reference to “net tax”, which has a specific meaning in the Act. However, subsection 280(1.1) does. It refers to the amount payable “on account of the net tax”. This shows that Parliament had two distinct concepts in mind when it drafted these provisions. Indeed, as dictated by the presumption of uniformity of expression, when Parliament uses two different expressions in the same Act in relation to the same subject, it must be assumed that it did not intend to say the same thing (see Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6th ed., Markham, Ontario: LexisNexis, 2014, at page 218, citing *Jabel Image Concepts Inc. v. Canada* (2000), 257 N.R. 193, [2000] F.C.J. No. 894 (QL) (C.A.), at paragraph 12). This must be so when, as here, Parliament uses two different expressions in connection with the same subject in the same section of an Act.

[46] The language of subsection 280(1) and section 280.1 of the Act does not provide us with more information on the gross or net nature of the unremitted or unpaid “amount” on which interest and a penalty may be assessed. In the light of subsections 228(6), 256.2(3), 257(1) and 296(2.1) of the Act, which deal either with the right to rebates or the right to set-off against the tax payable, or the right to deduct them in order to reduce the amount of net tax due when the taxpayer fails to claim them, the language of subsection 280(1) and section 280.1 does not provide a “precise and unequivocal” answer regarding the exact nature of the “amount” at issue. This requires us to examine the interaction between these different provisions of the Act, in the light of the context, purpose and general scheme of the Act.

[47] First of all, it is important to bear in mind the objective underlying the rebate to which the respondent is entitled under subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act. According to the explanatory note concerning section 257 of the Act, produced by the parties in the joint book of authorities, this section “provides a rebate to a non-registrant who makes or is deemed to make a taxable supply or real property by way of sale”. The rebate is “based on the tax the non-registrant paid on the purchase of the property and that was not recovered by the

[45] Le texte de ces deux dispositions ne contient donc pas de référence explicite à la « taxe nette », qui, dans la Loi, réfère à un sens précis. Ce n’est toutefois pas le cas du paragraphe 280(1.1), qui, lui, réfère au montant payable « au titre de [la] taxe nette ». Cela signale que le législateur avait en tête deux concepts distincts lorsqu’il a rédigé ces dispositions. En effet, tel que le dicte la présomption d’uniformité d’expression, lorsque le législateur utilise deux expressions différentes dans une même loi en lien avec un même sujet, il faut présumer qu’il n’a pas voulu dire la même chose (voir Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 6<sup>e</sup> éd., Markham, Ontario : LexisNexis, 2014, à la page 218, citant *Jabel Image Concepts Inc. c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 894 (QL) (C.A.), au paragraphe 12. Il ne peut en être autrement lorsque, comme ici, il utilise, dans le même article de loi, deux expressions différentes en lien avec ce même sujet.

[46] Le texte du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 de la Loi ne nous renseigne pas davantage sur le caractère brut ou net du « montant » non versé ou non payé sur lequel des intérêts et une pénalité peuvent être imputés. À la lumière des paragraphes 228(6), 256.2(3), 257(1) et 296(2.1) de la Loi, qui traitent soit du droit à des remboursements, soit du droit d’en opérer compensation contre la taxe payable, soit du droit à leur déductibilité en réduction du montant de la taxe nette due lorsque le contribuable omet de les réclamer, le texte du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 n’offre pas de réponse « précis[e] et non équivoque » quant à la nature exacte du « montant » dont il y est question. Cela nous oblige à nous interroger sur l’interaction entre ces différentes dispositions de la Loi, à la lumière du contexte, de l’objet et de l’économie générale de celle-ci.

[47] Il importe de rappeler, d’entrée de jeu, l’objectif qui sous-tend les remboursements auxquels l’intimée a droit suivant les paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi. Selon la note explicative concernant l’article 257 de la Loi, produite par les parties dans le cahier conjoint d’autorités, cette disposition « prévoit un remboursement à l’intention d’un non-inscrit qui effectue ou qui est réputé effectuer la fourniture taxable d’un immeuble par vente ». Ce remboursement est « calculé d’après la taxe que le non-inscrit a payée à l’achat de l’immeuble

non-registrant by way of an input tax credit or rebate through an [ITC] or a rebate.” It aims to “avoid double taxation”.

[48] Although explanatory notes issued in connection with taxation statutes are not binding on the Court, they are entitled to some weight and may constitute an important factor in the interpretation of statutes (*Silicon Graphics Ltd. v. Canada*, 2002 FCA 260, [2003] 1 F.C. 447, at paragraph 50, citing *Canada v. Ast Estate*, [1997] 3 F.C. 86, [1997] F.C.J. 267 (QL) (C.A.), at paragraph 27); see also *ExxonMobil Canada Ltd. v. Canada*, 2010 FCA 1, 397 N.R. 204, at paragraph 51). Here, in my view, when subsections 256.2(3), 257(1) and 191(3) of the Act are read together, they make this objective clear. Again, the respondent had already paid the GST when it paid the invoice submitted by the contractor it hired to rebuild its residential complex. Having the respondent also pay GST on the sale of the reconstructed property, which it is deemed to have sold to itself, would undoubtedly constitute double taxation.

[49] I therefore agree with the trial judge: the rebates to which the respondent was entitled were designed to prevent an unregistered “builder”—who was deemed to have made, and received a taxable supply by way of sale of a complex to be used to produce GST-exempt services intended, as in this case, for vulnerable clients—from being put at a fiscal disadvantage compared to a registered “builder” whose main commercial activity is the construction of buildings. A registered “builder” is entitled to recover the GST that it paid in similar circumstances because the recipient of the taxable supply so produced is ultimately responsible for paying the GST.

[50] By and large, Parliament wanted to remedy a situation that would otherwise be unfair to unregistered “builders” because they would have to bear a heavier tax burden without any real justification: they would have to pay a tax that cannot be carried over to the ultimate purchaser of the service provided because the ultimate purchaser receives a non-taxable service from this deemed “builder” (see *Reference re Quebec Sales Tax*, [1994] 2 S.C.R. 715, at page 722, (1994), 115 D.L.R. (4th) 449).

et qu’il n’a pas recouvrée par le biais d’un [CTI] ou d’un remboursement ». Il vise ainsi à « prévenir la double taxation ».

[48] Bien que les notes explicatives émises en lien avec les lois fiscales ne lient pas la Cour, elles peuvent néanmoins avoir un certain poids et même constituer un facteur important à considérer dans leur interprétation (*Silicon Graphics Ltd. c. Canada*, 2002 CAF 260, [2003] 1 C.F. 447, au paragraphe 50, citant *Canada c. Succession Ast*, [1997] 3 C.F. 86, [1997] A.C.F. n° 267 (QL) (C.A.), au paragraphe 27; voir aussi *ExxonMobil Canada Ltd. c. Canada*, 2010 CAF 1, au paragraphe 51). Ici, les paragraphes 256.2(3), 257(1) et 191(3) de la Loi, lus ensemble, font, selon moi, apparaître clairement cet objectif. Je rappelle que l’intimée a déjà acquitté la TPS à même les coûts de reconstruction que lui a facturés l’entrepreneur qu’elle a mandaté pour reconstruire son centre d’hébergement. Lui faire assumer également la TPS associée à la vente de l’immeuble reconstruit, qu’elle est réputée s’être faite à elle-même, constituerait sans aucun doute de la double taxation.

[49] Je suis donc d’accord avec le juge de première instance pour dire que les remboursements auxquels avait droit l’intimée visaient à prévenir que le « constructeur » non-inscrit, réputé avoir effectué, et reçu par vente, la fourniture taxable d’un immeuble devant servir à produire des services exonérés de TPS destinés, comme ici, à des clientèles vulnérables, soit désavantagé, sur le plan fiscal, par rapport au « constructeur » inscrit, dont la principale activité commerciale est la construction d’immeubles, lequel peut récupérer la TPS qu’il a payée en semblables circonstances puisque c’est ultimement l’acquéreur de la fourniture taxable ainsi produite qui sera responsable d’acquitter la TPS.

[50] Le Parlement a voulu, somme toute, pallier à une situation qui serait autrement inéquitable pour les « constructeurs » non-inscrits parce qu’elle leur imposerait, sans véritable justification, un fardeau fiscal plus lourd, soit celui d’assumer une taxe qui ne peut être reportée sur l’ultime acquéreur du service offert parce que cet acquéreur reçoit de ce « constructeur » réputé, un service non-taxable (voir *Renvoi relatif à la taxe de vente du Québec*, [1994] 2 R.C.S. 715, à la page 722). Il s’agit

In my view, this is an important contextual element for the purposes of interpreting subsection 280(1) and section 280.1 of the Act.

[51] In addition, an examination of subsections 256.2(3) and 257(1) shows that the right to rebates provided under these subsections is acquired when the eligibility requirements specified therein are met. When these requirements have been met, the Minister must provide the rebates. In other words, she has no other choice. She is then bound to do so.

[52] For its part, subsection 228(6) of the Act specifies that the amount of net tax owed by the taxpayer can be offset by the rebates payable to him by the Minister. This is, as it were, the counterpart of subsection 225(1) of the Act with respect to ITCs, with this difference that ITCs can be deducted from the amount of GST owing for the purposes of calculating the “net tax”. For its part, the set-off provided for in subsection 228(6) is deemed to occur at anytime a taxpayer files his GST return, provided that a concomitant rebate claim is submitted to the Minister, which may be filed in the particular return, in “another return” or in “an application, filed under this Part”.

[53] The appellant insists that under subsection 262(1) of the Act, a rebate must be made in prescribed form containing prescribed information and must be filed with the Minister in prescribed manner. She argues that as long as this application has not been made, prepayment cannot produce any effect on the amount of net tax that the taxpayer will have to pay nor on the calculation of the interest and GST late-filing penalty to which he could be liable. The appellant therefore blames the trial judge for having associated the rebates with the calculation of the net tax, which, in her view, the trial judge was not allowed to do according to the language of subsections 262(1) and 228(6) of the Act.

[54] In my view, this is where subsection 296(2.1) of the Act comes into play. The Supreme Court of Canada considered this provision in *United Parcel Service*

là, à mon sens, d’un élément de contexte important aux fins de l’interprétation du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 de la Loi.

[51] Par ailleurs, un examen des paragraphes 256.2(3) et 257(1) démontre que le droit aux remboursements qui y sont prévus est acquis lorsque les conditions d’ouverture qui y sont spécifiées sont rencontrées. Lorsque c’est le cas, la ministre doit procéder au remboursement. En d’autres termes, elle n’a pas le choix de ne pas le faire. Son pouvoir est alors lié.

[52] Le paragraphe 228(6) de la Loi, pour sa part, permet d’opérer compensation entre le montant de la taxe nette due par le contribuable et les remboursements qui lui sont payables par la ministre. Cela se veut, en quelque sorte, le pendant du paragraphe 225(1) de la Loi en ce qui a trait aux CTI, à la différence près que les CTI peuvent être déduits du montant de TPS dû aux fins du calcul de la « taxe nette ». La compensation prévue au paragraphe 228(6) est réputée, pour sa part, s’opérer dès le moment, quel qu’il soit, où le contribuable produit sa déclaration de TPS, en autant qu’une demande concomitante de remboursement est faite à la ministre, laquelle peut être produite à même ladite déclaration, dans une « autre déclaration » ou dans « une demande produite conformément à la présente partie ».

[53] L’appelante insiste sur le fait que suivant le paragraphe 262(1) de la Loi, un remboursement doit être précédé d’une demande présentée en la forme et suivant les modalités déterminées par la ministre. Tant que cette demande n’a pas été faite, plaide-t-elle, le remboursement anticipé ne peut produire aucun effet, que ce soit sur le montant de taxe nette que le contribuable devra acquitter ou sur le calcul des intérêts et de la pénalité dont il pourrait être redevable en raison de la production tardive de sa déclaration de TPS. L’appelante reproche donc à la juge de première instance d’avoir associé les remboursements au calcul de la taxe nette, ce que, selon elle, le texte des paragraphes 262(1) et 228(6) de la Loi ne lui permettait pas de faire.

[54] C’est ici, à mon avis, qu’intervient le paragraphe 296(2.1) de la Loi. Cette disposition a été considérée par la Cour suprême du Canada dans l’affaire

*Canada Ltd. v. Canada*, 2009 SCC 20, [2009] 1 S.C.R. 657 (UPS). Although this case concerned a different type of rebate from those at issue in the case at bar, namely a rebate for overpaid GST, as provided for in subsection 261(1) of the Act, it is instructive as to the meaning and scope of subsection 296(2.1) of the Act, which deals with the treatment of rebates not claimed when the Minister of National Revenue makes an assessment, regardless of the type of rebate involved.

[55] Pursuant to subsection 296(1) of the Act, the Minister may assess, reassess or make an additional assessment in order to determine, in particular, the “net tax” and, where applicable, interest and penalties payable by a person. As for subsections 296(2) and 296(2.1), they deal with the treatment of credits, including ITCs (subsection 296(2)), and rebates (subsection 296(2.1)) not claimed by a taxpayer when the assessment is made. For all intents and purposes, credits and rebates receive the same treatment.

[56] In *UPS*, the taxpayer, United Parcel Service Canada Ltd. (UPS), had paid an amount on account of GST on imported goods that it did not have to pay. The overpayment resulted from mistakes made by UPS and its customers. In addition, UPS had not filed any rebate applications, as required under subsection 261(3) of the Act, nor had it filed, as it could have, rebate applications pursuant to provisions of the Act and the *Customs Act*, R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, mentioned in paragraph 261(2)(c) of the Act. Instead, it had opted to file its monthly GST returns, in which it deducted the overpayment amounts from its own GST liability.

[57] The Minister of National Revenue (the Minister) disallowed the amount of \$2,937,123 that UPS had deducted for the period in question. The Minister only allowed UPS an adjustment of \$36,265. In addition, the Minister assessed interest of \$456,606.20 and a penalty of \$632,229.77.

*United Parcel Service du Canada Ltée c. Canada*, 2009 CSC 20, [2009] 1 R.C.S. 657 (UPS). Bien que cette affaire concernait un autre type de remboursement que ceux dont il est question en l’espèce, soit un remboursement pour de la TPS payée en trop, tel que le prévoit le paragraphe 261(1) de la Loi, elle nous renseigne sur le sens et la portée du paragraphe 296(2.1) de la Loi, lequel porte sur le traitement des remboursements non demandés lorsque le ministre du Revenu national établit une cotisation, quel que soit le type de remboursement en cause.

[55] Le paragraphe 296(1) de la Loi confère à la ministre le pouvoir d’établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou encore une cotisation supplémentaire en vue de déterminer, notamment, la « taxe nette » de même que, lorsqu’applicables, les intérêts et pénalités payables par une personne. Les paragraphes 296(2) et 296(2.1), pour leur part, concernent le traitement, dans l’établissement de la cotisation, des crédits, y compris des CTI (paragraphe 296(2)), et des remboursements (paragraphe 296(2.1)) non demandés par un contribuable. Le traitement de l’un et l’autre est à toutes fins utiles identique.

[56] Dans l’arrêt *UPS*, le contribuable, United Parcel Service du Canada Ltée (United Parcel), avait payé, à l’égard de marchandises importées, un montant au titre de la TPS qu’il n’avait pas à payer. Ce trop-payé résultait d’erreurs commises par lui et ses clients. United Parcel n’avait par ailleurs produit aucune demande de remboursement, comme l’y obligeait le paragraphe 261(3) de la Loi, pas plus qu’il n’avait présenté, comme il aurait pu le faire, de demandes de remboursement aux termes des dispositions de la Loi et de la *Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985) (2<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, identifiées à l’alinéa 261(2)c) de la Loi. Il avait plutôt opté de déduire, dans ses déclarations mensuelles de TPS, les montants payés en trop du montant de TPS dont il était lui-même redevable.

[57] Le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé ces déductions, lesquelles s’élevaient, pour la période en cause, à 2 937 123 \$, n’accordant à United Parcel qu’un redressement de 36 265 \$ en plus de lui réclamer des intérêts au montant de 456 606,20 \$ et de lui infliger une pénalité de 632 229,77 \$.

[58] Although the Minister agreed that the \$2,900,858 balance constituted an overpayment within the meaning of subsection 261(1) of the Act and that this amount would not have been payable if errors had not been made, the Minister nevertheless maintained that UPS was not entitled to a rebate for this overpayment, in particular, because UPS had not followed the prescribed procedure to obtain the said rebate.

[59] The Supreme Court rejected that argument. In doing so, it cited subsection 296(2.1) of the Act. In its view, this provision required the Minister to apply the amount of a rebate “against the net tax” otherwise payable, when he determines that, in the assessment procedure, “a rebate would have been payable had it been claimed in an application, that it was not so claimed and that the period for claiming the rebate has expired” (*UPS*, at paragraph 29). The Supreme Court added the following comment as to the meaning and scope of this provision [at paragraph 30]:

As I read s. 296(2.1), even if no application for a rebate was made within the applicable limitation period, the rebate shall be applied by the Minister against the net tax owed by the taxpayer in the reassessment process if the Minister determines that a rebate would have been payable had it been claimed. The section refers to “allowable rebate”. Allowable rebate must mean a rebate that would have been allowable had the applicable procedure been followed. In other words, where these procedures have not been followed, it is not fatal to the rebate claim.

[60] Noting that the Minister had agreed that the \$2,900,858 balance constituted an overpayment and that UPS had not collected the overpayment from its customers, the Court held that if the appropriate procedures had been followed, the rebate would have been allowed. As a result, the Minister was obliged to apply the rebate to the net tax assessed against UPS pursuant to subsections 261(1) and 296(2.1) of the Act (*UPS*, at paragraph 33).

[58] Même s’il reconnaissait que la somme résiduaire de 2 900 858 \$ constituait un trop-payé au sens du paragraphe 261(1) de la Loi et que cette somme n’aurait pas été payable si des erreurs n’avaient pas été commises, le ministre soutenait néanmoins que United Parcel n’avait pas droit au remboursement de ce trop-payé parce que, notamment, il n’avait pas suivi la procédure requise pour obtenir ledit remboursement.

[59] La Cour suprême a écarté cet argument. Ce faisant, elle a invoqué le paragraphe 296(2.1) de la Loi, une disposition, selon elle, obligeant le ministre à appliquer le montant d’un remboursement « en réduction de la taxe nette » par ailleurs payable, lorsqu’il 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 » (*UPS*, au paragraphe 29). Elle a ajouté ceci, quant au sens et à la portée de cette disposition [au paragraphe 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 réclaté, 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.

[60] Prenant acte du fait que le ministre avait reconnu que le montant résiduaire de 2 900 858 \$ constituait un trop-payé et que ce trop-payé n’avait pas été perçu des clients de United Parcel, la Cour en a conclu que si les procédures appropriées avaient été suivies afin d’obtenir le remboursement de ce trop-payé, celui-ci aurait été accordé, faisant en sorte que le ministre était tenu d’appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette imposée à UPS, conformément aux paragraphes 261(1) et 296(2.1) de la Loi (*UPS*, au paragraphe 33).

[61] As I have already noted, the language of subsection 296(2.1) does not exclude any type of rebate from its application. The rebates provided for in subsections 261(1), 256.2(3) and 257(1) are grouped together in the same Division—Division VI, entitled “Rebates” (“*Remboursements*” in the French version)—of Part IX of the Act. Other than the eligibility requirements, there is no policy reason to distinguish them for the purposes of implementing subsection 296(2.1).

[62] Thus, it must be understood that the respondent would have been in a better position if it had simply failed to claim the rebates to which it was entitled. From the moment where, in assessing the respondent, the Minister would have determined that the respondent was entitled to the said rebates, it is not by simply offsetting the amount of net tax payable when the Minister made the determination that this benefit would have been obtained, but by actually reducing the amount of the said tax.

[63] In such a very real scenario, the net tax owed by the respondent would have been a negative amount, because the amount of rebates payable to the respondent were greater than the amount of the said tax. It is this negative amount of net tax that, pursuant to subsection 296(1) of the Act, the Minister would then have been required to assess. As a result, it was no longer open to the Minister to assess interest and a GST late-filing penalty.

[64] However, the appellant considers that subsection 296(2.1) does not apply in this case because the respondent filed rebate applications. She notes that Justice D’Auray admitted this. Insofar as this means that subsection 296(2.1) is of no assistance to the interpretive exercise that must be undertaken in this case, which is certainly not the conclusion that Justice D’Auray reached, this argument cannot be accepted. Justice D’Auray turned to subsection 296(2.1) to comment on how absurd it was that the respondent would have been better off if it had skirted its duty to file a rebate application and that it was equally absurd to report the GST that it was deemed to owe because, pursuant to the Act, it

[61] Comme je l’ai déjà souligné, le texte du paragraphe 296(2.1) n’exclut aucun type de remboursement de son application. Les remboursements prévus aux paragraphes 261(1), 256.2(3) et 257(1) sont regroupés sous la même section — la section VI, intitulée « Remboursements » (« *Rebates* » dans la version anglaise) — de la partie IX de la Loi. Outre les conditions d’ouverture qui leur sont propres, il n’y a aucune raison de principe de les distinguer pour les fins de la mise en œuvre du paragraphe 296(2.1).

[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.

[63] Dans un tel scénario, bien réel, la taxe nette due par l’intimée se serait soldée par un montant négatif, le montant des remboursements payables à l’intimée étant supérieur à celui de ladite taxe. C’est ce montant négatif de taxe nette que la ministre, aux termes du paragraphe 296(1) de la Loi, aurait alors été tenue de cotiser, faisant en sorte qu’il n’y avait dès lors plus ouverture à l’imposition d’intérêts et de pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS.

[64] L’appelante estime toutefois que le paragraphe 296(2.1) ne s’applique pas en l’espèce puisque l’intimée a produit des demandes de remboursement. Elle précise que la juge D’Auray l’a d’ailleurs reconnu. Dans la mesure où cela signifie que le paragraphe 296(2.1) n’est d’aucune utilité à l’exercice d’interprétation qu’il faut faire en l’espèce, ce qui n’est certes pas la conclusion à laquelle en est arrivée la juge D’Auray, cet argument ne peut être retenu. La juge D’Auray s’en est remise au paragraphe 296(2.1) pour dénoncer l’incongruité résultant du fait qu’il aurait été préférable que l’intimée se soustraie à son obligation de soumettre une demande de remboursement et même à celle de déclarer la TPS qu’elle

was deemed to have acquired the reconstructed complex on its own.

[65] As Justice D'Auray noted, it is well settled that a literal interpretation which may produce illogical or absurd results must be set aside (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 154 D.L.R. (4th) 193, at paragraph 27). The interpretation advanced by the appellant that the interest and the GST late-filing penalty that may be assessed must, in all circumstances, be calculated on the amount of net tax, without taking into consideration rebates payable, is, as we have seen, likely to produce absurd results.

[66] This is the conclusion reached by Justice D'Auray, and I cannot say that she erred in coming to this conclusion. To paraphrase Justice Miller in *Humber College*, it would be absurd, to say the least, if provisions intended to assist a taxpayer were to cause greater harm to a well-intentioned taxpayer than to a less well-intentioned taxpayer (*Humber College*, at paragraph 1). This cannot be the result Parliament sought in adopting subsection 280(1) and section 280.1 of the Act.

[67] More importantly, this interpretation fails to reflect the context in which subsection 280(1) and section 280.1 of the Act operate. Here, it is clear that the respondent is entitled to the rebates allowed in subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act and that the amount of these rebates exceeds the amount of tax that it owes. It is also clear that, as Justice D'Auray pointed out, these rebates and this tax are inextricably linked because they have to do with the same taxable supply and reporting period. Furthermore, the Minister agrees that if the respondent had filed its GST return with its rebate applications, on December 31, 2014, and had therefore followed the applicable procedure, the respondent would not have had to pay or remit any amount of tax, and no interest or penalty could have been assessed.

était réputée devoir parce que, par opération de la Loi, elle était réputée avoir acquis d'elle-même l'immeuble reconstruit.

[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] 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.

[67] Mais plus important encore, cette interprétation ne rend pas compte du contexte dans lequel s'inscrivent le paragraphe 280(1) et l'article 280.1 de la Loi. Ici, il est acquis que l'intimée a droit aux remboursements prévus aux paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi et que le montant de ces remboursements excède celui de la taxe qu'elle doit par ailleurs. Il est acquis également que ces remboursements et cette taxe, comme l'a souligné la juge D'Auray, sont inextricablement liés puisqu'ils concernent une même fourniture taxable et une même période de déclaration. Au surplus, la ministre reconnaît que si l'intimée avait produit sa déclaration de TPS, accompagnée de ses demandes de remboursements, au 31 décembre 2014, et donc, si elle avait suivi la procédure applicable, aucun montant de taxe n'aurait eu à être payé ou versé et aucun intérêt ou pénalité n'aurait pu être imposé.

[68] Insofar as Parliament’s obvious intention in enacting subsections 256.2(3) and 257(1) of the Act, in particular, was to ensure that an unregistered taxpayer was not put at a disadvantage compared to a registered taxpayer, who, unlike a unregistered taxpayer, can deduct ITCs in calculating the amount of net tax payable, and also insofar as the Act allows an unregistered taxpayer who fails to file a rebate application when required in order to receive the same benefit, i.e., having “the rebate ... applied by the Minister against the net tax owed by the taxpayer” (*UPS*, at paragraph 30), subsection 280(1) and section 280.1 cannot have the meaning and scope that the applicant gives them.

[69] Indeed, I do not believe that Parliament, in enacting subsection 280(1) and section 280.1 of the Act, intended that the “amount” of interest and GST late-filing penalty to be paid or remitted, could, in circumstances such as those in this case, be calculated without taking into account the rebates payable to the taxpayer. In other words, in circumstances such as ours, this “amount” can only be the amount of tax actually owed by the taxpayer. Parliament would have had to express itself differently than it did in order for the Court to accept the appellant’s argument that it is clear and unequivocal that this “amount” cannot represent only the net tax, without taking into account the rebates due and payable to the taxpayer.

[70] As the Supreme Court of Canada pointed out in *Trustco*, “in all cases the court must seek to read the provisions of an Act as a harmonious whole” even if “[t]he relative effects of ordinary meaning, context and purpose on the interpretive process may vary” (*Trustco*, at paragraph 10). The position defended by the appellant in this case, which consists of a decontextualized reading of subsection 280(1) and section 280.1 and is likely to produce results that Parliament may not have wanted, runs directly counter to this general principle. This position does not withstand scrutiny.

[68] Ainsi, dans la mesure où l’intention évidente du législateur, en adoptant les paragraphes 256.2(3) et 257(1) de la Loi, notamment, était de s’assurer qu’un contribuable non-inscrit ne soit pas désavantagé face au contribuable inscrit, lequel, contrairement au premier, peut déduire des CTI dans l’établissement du montant de la taxe nette dont il est redevable, et dans la mesure également où la Loi permet au contribuable non-inscrit qui fait défaut de produire une demande de remboursement dans les délais prescrits de profiter d’un même avantage, soit celui de voir « appliquer le montant du remboursement en réduction de la taxe nette due par [lui] » (*UPS*, au paragraphe 30), le paragraphe 280(1) et l’article 280.1 ne peuvent avoir le sens et la portée que l’appelante leur prête.

[69] En effet, je ne crois pas que le Parlement, en adoptant le paragraphe 280(1) et l’article 280.1 de la Loi, avait en tête que l’établissement du « montant » à payer ou à verser aux fins du calcul des intérêts et de la pénalité imposables pour production tardive de la déclaration de TPS, puisse, dans des circonstances comme celles qui prévalent en l’espèce, se faire sans égards aux remboursements par ailleurs payables au contribuable. En d’autres termes, ce « montant » ne peut représenter, dans des circonstances comme les nôtres, que le montant de taxe réellement dû par le contribuable. Il aurait fallu que le législateur s’exprime autrement qu’il ne l’a fait pour pouvoir se rendre à l’argument de l’appelante à l’effet qu’il est clair et non-équivoque que ce « montant » ne peut représenter que la taxe nette, sans prise en compte des remboursements par ailleurs dus et payables au contribuable.

[70] Comme l’a souligné la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Trustco*, les tribunaux « doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d’une loi comme formant un tout harmonieux » et ce même si « [l]’incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l’objet sur le processus d’interprétation peut varier » (*Trustco*, au paragraphe 10). La position défendue par l’appelante en l’espèce, laquelle propose une lecture décontextualisée du paragraphe 280(1) et de l’article 280.1 et susceptible, par surcroît, de donner des résultats que le Parlement ne peut avoir souhaités, heurte de front ce principe général. Il n’y a pas lieu d’y faire droit.

[71] Therefore, I am of the view that the interest and GST late-filing penalty could only be calculated on the amount that the respondent actually owed the Minister for the reporting period in question. Because this amount was negative, I agree with Justice D'Auray that the Minister was not justified in imposing the interest and penalty that the Minister seeks to recover from the respondent.

[72] For these reasons, I would dismiss the appeal with costs to the respondent.

BOIVIN J.A.: I agree.

GLEASON J.A.: I agree.

[71] Je suis donc d'avis que les intérêts et la pénalité pour production tardive de la déclaration de TPS ne pouvaient être calculés que sur un montant reflétant ce que l'intimée devait réellement à la ministre pour la période de déclaration en cause. Comme ce montant était négatif, je suis d'accord avec la juge D'Auray pour dire que la ministre n'était pas justifiée d'imposer à l'intimée les intérêts et la pénalité qu'elle lui réclame.

[72] Pour tous ces motifs, je propose de rejeter l'appel, avec dépens en faveur de l'intimée.

LE JUGE BOIVIN, J.C.A. : Je suis d'accord.

LA JUGE GLEASON, J.C.A. : Je suis d'accord.