

Ottawa (Ontario), le mardi 22 octobre 1996

En présence du juge Gibson

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE,

demanderesse,

et

**TCG INTERNATIONAL INC.,
auparavant TRANS CANADA GLASS LTD.,**

défenderesse.

JUGEMENT

L'appel est accueilli. La décision en date du 24 septembre 1993 que la Cour canadienne de l'impôt a rendue en l'espèce est infirmée et la nouvelle cotisation datée du 26 août 1987 à l'égard de la dette fiscale de la défenderesse pour son année d'imposition 1985 est confirmée. La demanderesse a droit à ses frais.

FREDERICK E. GIBSON

Juge

François Blais, LL.L.

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE,

demanderesse,

et

**TCG INTERNATIONAL INC.,
auparavant TRANS CANADA GLASS LTD.,**

défenderesse.

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE GIBSON

Les présents motifs découlent d'un appel interjeté par voie de nouvelle instruction à l'égard d'un jugement en date du 24 septembre 1993 par lequel la Cour canadienne de l'impôt a accueilli l'appel de la défenderesse à l'encontre de la confirmation d'une nouvelle cotisation d'impôt se rapportant à son année d'imposition 1985 et renvoyé l'affaire au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation afin que le montant de 400 000 \$, qui constitue un «paiement d'incitation à la location», soit retranché du revenu de la défenderesse pour ladite année. Dans la déclaration qu'elle a déposée au soutien de son appel, la demanderesse a demandé à la Cour d'accueillir l'appel, d'infirmer la décision de la Cour canadienne de l'impôt en date du 24 septembre 1993, de confirmer la nouvelle cotisation du 26 août 1987 et de lui adjuger les frais de l'appel.

Les parties ont remis à la Cour un exposé conjoint des faits dont voici les extraits pertinents :

[TRADUCTION]

1. La défenderesse, Trans Canada Glass Ltd. (la « défenderesse ») a été constituée sous le régime de la loi de la Colombie-Britannique intitulée *Company Act* en 1969 dans le cadre d'une fusion de l'entreprise de ses principaux directeurs qui a été créée en 1946 et continuée en 1990 en application de la *Loi sur les sociétés commerciales canadiennes* et a remplacé son nom par celui de TCG International Inc.
2. La défenderesse et ses filiales oeuvrent dans le domaine de la vente en gros et au détail de vitres d'automobile au Canada et aux États-Unis.
3. Le siège social de la défenderesse est situé en Colombie-Britannique.
4. Dès la date à laquelle elle a commencé à exploiter son entreprise, la défenderesse a conservé son siège social à New Westminster (Colombie-Britannique), jusqu'en juillet 1985.
5. En mai 1985, la défenderesse, en qualité de locataire, a offert de louer à Metrotown Place Holdings Ltd. (« Metrotown ») (bailleur) le 20^e étage de l'immeuble de celle-ci situé au 4330 Kingsway, Burnaby (Colombie-Britannique) (« lieux loués »). Metrotown a accepté l'offre le 10 mai 1985 et c'est à cet endroit que la défenderesse a établi son nouveau siège social.
6. Comme condition de l'offre, la défenderesse a reçu un paiement de 400 000 \$ pour l'inciter à conclure le bail (« paiement d'incitation »). Le paragraphe pertinent de l'offre dispose :

2. PAIEMENT D'INCITATION

Le bailleur versera au locataire un montant de 400 000 \$ dès que celui-ci aura signé le bail. Le montant sera déposé auprès des avocats du locataire et les intérêts s'accumuleront au profit de celui-ci jusqu'à l'occupation des lieux loués, date à laquelle la totalité du montant sera remise audit locataire.

7. La défenderesse avait le droit d'utiliser le paiement d'incitation comme bon lui semblait.
8. Le bail relatif aux lieux loués est entré en vigueur le 1^{er} juillet 1985.
9. Le paiement d'incitation de 400 000 \$ a été versé par le bailleur et reçu par les avocats de la défenderesse le 10 mai 1985.
10. Selon l'offre, le loyer que la défenderesse devait payer s'élevait à 18 \$ le pied carré.
11. Toujours selon l'offre, la défenderesse a bénéficié d'une réduction de loyer de 1,50 \$ le pied carré par année pour la première période du bail.
12. Aux fins comptables, le paiement d'incitation de 400 000 \$ a été crédité comme suit :

(i) Améliorations locatives	
- New Westminster	44 039 \$**
- Burnaby (les lieux loués)	217 314 \$
(ii) Frais de déménagement	6 259 \$
(iii) Loyer	132 388 \$
TOTAL	400 000 \$

**Ce montant représentait la partie non amortie du coût des améliorations locatives engagé à New Westminster.

13. Après avoir examiné les états financiers vérifiés de la défenderesse pour l'année 1985, les vérificateurs ont conclu que le traitement comptable du paiement d'incitation n'était pas conforme aux principes comptables généralement reconnus; cependant, il n'était pas nécessaire de modifier les états financiers parce que, à leur avis, le montant en question n'était pas important.
14. Le bail relatif aux lieux loués et les améliorations que la défenderesse a apportées à ceux-ci constituaient des biens en immobilisation pour elle.

15. Aux fins de l'impôt, la défenderesse a considéré le paiement d'incitation comme une recette non imposable.
16. Le 26 août 1987, le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à l'encontre de la défenderesse pour l'année d'imposition terminée le 31 décembre 1985 en incluant le paiement d'incitation de 400 000 \$ dans le revenu.
17. En octobre 1987, la défenderesse a déposé un avis d'opposition à la nouvelle cotisation au motif que le paiement d'incitation était une recette du compte capital non imposable.
18. Le 24 septembre 1993, la Cour canadienne de l'impôt a conclu en faveur de la défenderesse et statué que le paiement d'incitation était une recette du compte capital non imposable.
19. Le 26 janvier 1994, la demanderesse a déposé une déclaration. Le 31 janvier 1994, elle a déposé une déclaration modifiée dans laquelle elle demandait à la Cour d'infirmier la décision de la Cour canadienne de l'impôt.

L'«offre de location» mentionnée au paragraphe 5 de l'exposé conjoint des faits et jointe à celui-ci n'est pas reproduite aux présentes.

Les faits énoncés dans l'exposé conjoint des faits ont été confirmés et explicités au cours des témoignages présentés devant moi et dans un rapport préparé par un comptable agréé; cependant, à mon avis, cette preuve ne renferme aucun élément supplémentaire qui doit être souligné dans les présents motifs.

Dans l'exposé conjoint des faits, les parties ont défini la seule question à trancher comme suit :

[TRADUCTION] La seule question à trancher est celle de savoir si le paiement d'incitation de 400 000 \$ aurait dû être inclus dans le revenu imposable de la défenderesse pour l'année d'imposition 1985.

La Cour fédérale et la Cour canadienne de l'impôt se sont prononcées à maintes reprises sur le traitement fiscal des paiements d'incitation à la location avant la survenance des faits ayant donné lieu au présent appel et ont rendu des décisions favorisant tantôt le ministre, tantôt le contribuable. Voir, par exemple, les arrêts *Woodward Stores c. La Reine*¹ et *Suzy Creamcheese (Canada) Ltd. c. La Reine*², où la Cour s'est prononcée en faveur des contribuables, et l'arrêt *French Shoes Ltd. c. La Reine*³, où la Cour a rendu une décision allant à l'encontre de la contribuable. Dans la présente affaire, le juge de la CCI a rendu une décision favorable à la contribuable :

¹(1991), 91 D.T.C. 5090 (C.F. 1^{re} inst.).

²(1992), 92 D.T.C. 6291 (C.F. 1^{re} inst.).

³(1986), 86 D.T.C. 6359 (C.F. 1^{re} inst.).

À mon avis, rien dans la preuve qui m'a été soumise ne m'incite à arriver à une conclusion différente de celle qui est appuyée par la jurisprudence dont il a été fait mention, à l'exception du jugement du juge Teitelbaum dans l'affaire *French Shoes*.

Cependant, dans l'arrêt *Ikea Limited c. Sa Majesté La Reine*⁴, décision rendue par la CCI le 31 décembre 1993, un peu plus de trois mois à peine après la décision visée par le présent appel, le juge Bowman s'est prononcé contre la contribuable sans faire allusion à ladite décision. La défenderesse m'a demandé de tirer une conclusion favorable à sa cause en raison de l'omission du juge Bowman de distinguer la décision de son confrère de la présente affaire. Je refuse de le faire.

Par suite des modifications apportées à la compétence de la Section de première instance et de la Section d'appel de la Cour fédérale en matière d'impôt sur le revenu, la décision de la CCI dans l'affaire *Ikea* a été portée directement en appel devant la Cour d'appel fédérale. Or, la Cour d'appel a entendu l'appel dans cette affaire deux jours seulement après l'audience qui s'est déroulée devant moi en l'espèce et a confirmé verbalement la décision du juge Bowman dans de très brefs motifs⁵. En raison de la proximité des dates, j'ai ajourné l'audience en l'espèce avec l'accord des avocats afin de leur permettre de me fournir des observations écrites au sujet des répercussions de la décision que la Cour d'appel fédérale avait rendue dans l'affaire *Ikea* pour le présent litige. Ayant passé en revue ces observations, je suis maintenant en mesure de rendre mon jugement.

L'avocat de la défenderesse a allégué devant moi et dans ses observations écrites que les principales caractéristiques du présent litige qui lui permettent de soutenir la comparaison avec les décisions rendues dans les affaires *Woodward Stores* et *Suzy Creamcheese*, susmentionnées, et de les distinguer de l'arrêt *Ikea*, également cité, sont le fait que la défenderesse en l'espèce ne s'occupait pas, dans cette affaire, de négocier des baux, notamment pour des sièges sociaux, comme c'était le cas dans le présent litige, que le bail qui a été négocié ainsi que les améliorations locatives connexes étaient des biens en immobilisation, que la défenderesse pouvait utiliser le paiement d'incitation comme bon lui semblait, c'est-à-dire qu'elle n'était pas tenue de l'affecter à des améliorations ou à une autre forme de dépense, et qu'elle ne l'a pas reçu dans le cadre d'une affaire à caractère commercial qu'elle poursuivait. L'avocat a ajouté que la demanderesse devrait être freinée, ou du moins liée moralement, par les dispositions d'un bulletin en matière d'impôt sur le revenu qui était en vigueur à cette époque et qui ne pouvait être lu que d'une façon favorable à la thèse de la défenderesse et enfin que, puisque la *Loi de l'impôt sur le revenu* avait fait l'objet d'une modification devant s'appliquer rétroactivement très peu

⁴(1993), 94 D.T.C. 1112 (C.C.I.).

⁵Dossier du greffe A-4-94, 19 septembre 1996 (décision non publiée) (C.A.F.).

de temps après la transaction qui a donné lieu au paiement d'incitation de façon que les paiements d'incitation semblables à celui dont il est question en l'espèce soient considérés comme un revenu, cela signifie nécessairement qu'à la date pertinente, le paiement d'incitation ne constituait pas une recette au titre du revenu.

Pour sa part, l'avocat de la demanderesse a fait valoir que l'arrêt *Ikea* ne peut être distingué des faits du présent litige et que, compte tenu de la décision que la Cour d'appel fédérale avait rendue dans cette affaire, la Cour en l'espèce doit se prononcer en faveur de la demanderesse, que les arrêts *Woodward* et *Suzy Creamcheese* peuvent être distingués car, dans ces affaires, les paiements d'incitation à la location étaient, selon les stipulations des baux, directement liés aux améliorations locatives que les locataires devaient apporter et ont été versés à leur égard; que, selon une règle de droit bien reconnue, la demanderesse n'est pas liée par les dispositions des bulletins en matière d'impôt sur le revenu et que les modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* au sujet des paiements d'incitation et entrées en vigueur rétroactivement peu de temps après la transaction en question en l'espèce ne devraient pas être interprétées de la façon proposée par la défenderesse.

Malgré les arguments sérieux invoqués par la défenderesse, je suis d'accord avec la position énoncée par l'avocat de la demanderesse sur tous les points.

Dans l'arrêt *Ikea*, le juge Bowman, de la CCI, s'est exprimé comme suit :

Comme le paiement ne peut être rattaché à une quelconque dépense en capital, la question est donc de savoir si cela en fait d'office un revenu pour l'appelante. Ce paiement n'était ni un don, ni un bénéfice exceptionnel. Il n'était pas fortuit. Il est issu de la négociation d'une obligation dont les corollaires, soit le paiement du loyer et l'exploitation de l'entreprise dans des locaux du West Edmonton Mall, étaient pour l'appelante strictement assimilables à la notion de revenu. Il est vrai que le bail correspond à un bien en immobilisation de l'appelante et que cette dernière n'exploite pas une entreprise de négociation de baux. La négociation du bail et le paiement du loyer sont toutefois des corollaires nécessaires de l'exploitation de l'entreprise de l'appelante, et dans la détermination du coût, pour l'appelante, de l'exploitation de son entreprise au West Edmonton Mall, on ne peut imaginer comment un tel paiement aurait pu ne pas entrer en ligne de compte. ... Il est vrai, comme l'a fait remarquer le juge Reed dans l'affaire *Westfair Foods Limited*, qu'un revenu lié à une entreprise n'est pas nécessairement un revenu tiré de cette entreprise. Dans cette affaire, toutefois, le juge traitait d'un revenu qui, bien qu'étant lié à l'entreprise, avait été tiré de la disposition d'un bien en immobilisation de cette entreprise. Ici, nous avons affaire à une rentrée qui, bien que n'ayant pas été tirée de la vente de biens ou de services offerts par la compagnie, est directement et inextricablement liée à la dimension économique de l'opération. Elle influe immédiatement sur les frais devant être payés en raison des opérations commerciales de l'appelante⁶.

⁶*Westfair Foods Limited c. Sa Majesté La Reine* (1990), 91 D.T.C. 5073 (C.F. 1^{re} inst.).

À mon avis, les mêmes commentaires s'appliquent aux faits de la présente affaire. Aucune distinction ne peut être établie du fait que les lieux loués en l'espèce correspondaient à un siège social, plutôt qu'à un établissement de vente en gros et au détail. Je suis convaincu que les lieux utilisés comme siège social ont tout autant d'importance pour l'entreprise d'une société à responsabilité limitée comme la défenderesse que les locaux utilisés pour la vente en gros et au détail.

Selon Madame le juge Robertson, qui s'est prononcée au nom de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Ikea*, le juge Bowman a statué

[TRADUCTION] ...qu'un paiement d'incitation à la location... reçu par le locataire constituait un revenu plutôt qu'une recette du compte capital non imposable. Il a également conclu que le paiement devait être inclus dans le revenu de la contribuable pour l'année de réception dudit paiement, c'est-à-dire qu'il ne pouvait être reporté et amorti sur la durée du bail.

Madame le juge Robertson a conclu que la Cour n'avait pas été convaincue de l'existence d'un fait ou d'une règle de droit qui permettrait de modifier l'une ou l'autre des conclusions du juge Bowman. Pour ma part, je ne vois aucun élément de cette nature qui me permettrait de distinguer le présent litige de l'affaire *Ikea*.

Il est reconnu en droit que les bulletins en matière d'impôt sur le revenu n'ont pas force de loi et ne lient pas le ministre du Revenu national et, par conséquent, la demanderesse en l'espèce. Ils ne peuvent avoir pour effet, comme instruments administratifs, de modifier les lois édictées par le Parlement. De plus, je ne vois aucune raison de dire que les modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* peu de temps après la transaction en litige à l'égard des paiements d'incitation à la location signifient que les règles de droit antérieures régissant ce type de paiements étaient favorables à la défenderesse. Cette interprétation irait à l'encontre de celle qui est exposée dans l'arrêt *Ikea* au sujet des dispositions pertinentes de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Pour les motifs qui précèdent, l'appel sera accueilli, la décision de la Cour canadienne de l'impôt en date du 24 septembre 1993 sera infirmée et la nouvelle cotisation datée du 26 août 1987 à l'égard de la dette fiscale de la défenderesse pour son année d'imposition 1985 sera confirmée.

La demanderesse a droit à ses frais.

FREDERICK E. GIBSON

Juge

Ottawa (Ontario)
Le 22 octobre 1996

Traduction certifiée conforme

François Blais, LL.L.

**COUR FÉDÉRALE DU CANADA
SECTION DE PREMIÈRE INSTANCE**

AVOCATS ET PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER

N° DU GREFFE : T-152-94

INTITULÉ DE LA CAUSE : SA MAJESTÉ LA REINE

c.

TCG INTERNATIONAL INC.

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : 17 septembre 1996

MOTIFS DU JUGEMENT DU JUGE GIBSON

EN DATE DU : 22 octobre 1996

ONT COMPARU :

M^e Brent Paris POUR LA DEMANDERESSE

M^e Marvin R.V. Storow, c.r.,
et

M^e Bill MacLagan POUR LA DÉFENDERESSE

PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER :

M^e George Thomson
Sous-procureur général
du Canada POUR LA DEMANDERESSE

Blake, Cassels & Graydon
Vancouver (C.-B.) POUR LA DÉFENDERESSE