

Dossier : 2013-629(IT)G

ENTRE :

GMAC LEASECO CORPORATION/
LA COMPAGNIE GMAC LOCATION,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 26 et 27 janvier 2015 à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge David E. Graham

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^c John J. Tobin
M^c Lisa Talbot
M^c Alexander Smith

Avocate de l'intimée : M^c Andrea Jackett

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard des années d'imposition de l'appelante ayant pris fin le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2007 est accueilli et renvoyé au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation en tenant pour acquis que :

- a) les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle qui ont été reçus au cours des années d'imposition de l'appelante qui ont pris fin le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2007 étaient imposables aux termes de l'article 9, mais seulement à la fin de la location pertinente;

- b) au cours de son année d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2007, l'appelante avait le droit de déduire l'impôt sur le capital additionnel qu'elle a versé à la province de l'Ontario en vertu de la *Loi sur l'imposition des sociétés* à l'égard de cette année.

Les parties auront 30 jours pour présenter des observations au sujet des dépens. En l'absence de telles observations, aucuns dépens ne seront adjugés.

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

« David E. Graham »

Juge Graham

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour de décembre 2015.

François Brunet, réviseur

Référence : 2015CC1146

Date : 20150611

Dossier : 2013-629(IT)G

ENTRE :

GMAC LEASECO CORPORATION/
LA COMPAGNIE GMAC LOCATION,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DE JUGEMENT

Le juge Graham

[1] GMAC Leaseco Corporation/La Compagnie GMAC Location (« GMAC ») est une entreprise qui fait le commerce de vente et de location de voitures. En termes très simples, il est possible de définir cette activité de la manière suivante : General Motors du Canada Limitée (« GM ») vend des véhicules à son réseau de concessionnaires GM. Ces concessionnaires louent certains de ces véhicules à leurs clients. Les concessionnaires vendent alors sur-le-champ le véhicule loué (visé par la location) à GMAC. GMAC gère la location le temps du contrat. Quand la location prend fin, soit le client achète le véhicule, soit il le retourne à un concessionnaire GM. Si le client retourne le véhicule à un concessionnaire GM, GMAC vend rapidement le véhicule.

[2] Cet appel soulève trois questions différentes :

- a) Frais pour kilométrage excédentaire : Au cours de ses périodes d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2005, le 30 novembre 2006, le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2007, GMAC a facturé à certains clients des frais additionnels pour kilométrage excédant ce que permettait leurs locations (« frais pour kilométrage excédentaire »). Quand GMAC recevait des frais pour kilométrage excédentaires pour un

véhicule, elle assimilait ces frais à un produit de disposition qui faisait diminuer la fraction non amortie du coût en capital (« FNACC ») de ses biens de catégorie 10 au cours de l'année durant laquelle les frais ont été reçus. Le ministre du Revenu national a établi de nouvelles cotisations à l'égard de ces années d'imposition afin d'assimiler les frais pour kilométrage excédentaire à un revenu. Le ministre a inclus un revenu additionnel de plus de 90 millions de dollars dans le revenu de GMAC pour les périodes visées à l'égard de cette question, mais a permis une augmentation similaire de la réserve de la FNACC de GMAC pour ses biens de catégorie 10 et une hausse correspondante de la déduction pour amortissement (« DPA ») qu'elle avait le droit de réclamer pour cette FNACC augmentée. GMAC a interjeté appel de cette décision.

- b) Paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle : Au cours de ses années d'imposition ayant pris fin le 30 novembre 2006, le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2007, GMAC a reçu de GM certains paiements connus sous le nom de « paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ». GMAC a assimilé ces paiements à une réduction de la fraction non amortie du coût en capital (« FNACC ») de ses biens de catégorie 10 survenue au cours de l'année durant laquelle une location à l'égard duquel un paiement a été reçu a pris fin. Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de ces années d'imposition de manière à inclure les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle dans le revenu de GMAC dans l'année de leur réception. Le ministre a inclus un revenu additionnel de plus de 235 millions de dollars dans le revenu de GMAC pour les périodes visées relativement à cette question, mais a permis une augmentation similaire de la réserve de la FNACC de GMAC pour ses biens de catégorie 10 et une hausse correspondante de la déduction pour amortissement (« DPA ») qu'elle avait le droit de réclamer pour cette FNACC augmentée. GMAC a interjeté appel de cette décision.
- c) Impôt de l'Ontario sur le capital : Le ministre a refusé la déduction réclamée par GMAC au cours de son année d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2007 au titre de l'impôt de l'Ontario sur le capital versé par GMAC pour cette année d'imposition, mais qui n'avait pas fait l'objet d'une cotisation avant 2011. GMAC a interjeté appel de cette décision.

Genèse de la location

[3] Avant de se pencher sur certaines questions en particulier, il importe d'étudier la façon dont GMAC menait ses affaires, et plus précisément le mode d'établissement des paiements de location.

[4] Lorsqu'un client se rend chez un concessionnaire GM, il peut acheter ou louer un véhicule. Si le client décide de louer le véhicule, trois facteurs servent à établir les paiements de location du client :

- a) Le coût d'achat : GMAC a imposé un prix plafond de ce qu'elle était prête à payer à un concessionnaire pour un véhicule loué. Le concessionnaire et le client peuvent négocier n'importe quel prix sous ce plafond. Plus le coût d'achat du véhicule est bas, plus les paiements de location du client sont bas.
- b) Le taux d'intérêt : Les taux d'intérêt ont été fixés par GMAC ou GM, puis communiqués aux concessionnaires. Les clients ne pouvaient pas négocier les taux d'intérêt avec les concessionnaires. Plus le taux d'intérêt est élevé, plus les paiements de location sont élevés.
- c) La valeur résiduelle en fin de contrat : La « valeur résiduelle en fin de contrat » est le prix d'achat du véhicule que le client a le droit de payer à la fin de la location. Les valeurs résiduelles en fin de contrat ont été établies par GMAC et communiquées aux concessionnaires. Les clients ne pouvaient pas négocier les valeurs résiduelles en fin de contrat avec les concessionnaires. Plus la valeur résiduelle en fin de contrat est élevée, plus les paiements de location sont bas. Certains sous-facteurs ont une incidence sur la valeur résiduelle en fin de contrat. Deux sous-facteurs clés sont directement rattachés à la valeur résiduelle en fin de contrat :
 - i. Kilométrage maximum : La valeur résiduelle en fin de contrat est directement liée au nombre maximum de kilomètres permis par une location. Plus ce nombre est élevé, plus la valeur résiduelle en fin de contrat est basse, et plus les paiements de location sont élevés.
 - ii. Durée : La valeur résiduelle en fin de contrat est également liée directement à la durée d'une location. Plus la durée est

longue, plus la valeur résiduelle en fin de contrat est basse, et plus les paiements de location sont élevés.

[5] Si le client et le concessionnaire parvenaient à s'entendre sur les modalités de la location, le client signait alors un contrat de location type ayant été établi par GMAC pour le concessionnaire. Le contrat énonçait chacun des facteurs et sous-facteurs qui précèdent et indiquait leur incidence sur le coût mensuel de location. Les autres conditions du contrat n'étaient pas négociables.

[6] Le calcul du coût mensuel de location était relativement simple. Voici la version quelque peu simplifiée du calcul¹ :

$$\frac{(\text{coût d'achat net du véhicule}^2 - \text{valeur résiduelle en fin de contrat}) \times (1 + \text{taux d'intérêt})}{\text{nombre de mois de la durée de la location}}$$

[7] Pour l'essentiel, il ressort de cette formule que GMAC recevait deux sommes d'argent pendant la durée d'une location. La première correspondait à la différence entre le coût d'achat et la valeur résiduelle en fin de contrat (le « montant de la perte de valeur prévue »). La deuxième correspondait à l'intérêt sur le montant de la perte de valeur prévue (le « montant d'intérêt »). GMAC a inscrit ces deux montants dans le compte de produits³.

[8] À la fin de la location, le client avait le choix d'acheter le véhicule à la valeur résiduelle en fin de contrat ou de le retourner à GMAC en le laissant chez un concessionnaire. GMAC vend immédiatement les véhicules retournés. Quand GMAC conclut un contrat de location, elle accepte ce qu'elle appelle le « risque de la valeur résiduelle ». Si GMAC finit par vendre un véhicule retourné moins que la valeur résiduelle en fin de contrat, elle assume une perte. À l'opposé, si elle le vend plus cher que la valeur résiduelle en fin de contrat, elle réalise un bénéfice. Un certain nombre de facteurs peuvent affecter la valeur marchande d'un véhicule après une location. Le nombre de kilomètres parcourus constitue un facteur très important, mais ce n'est pas le seul facteur. Des éléments comme la demande du consommateur applicable à une marque, à un modèle ou à une couleur de véhicule

¹ Cette formule n'a pas été produite en preuve. Je l'ai tout simplement créée à partir d'un calcul plus détaillé qui se trouve à la pièce J-3, onglet 1. Les détails additionnels dans ce calcul n'ont aucune incidence.

² Inclut le coût d'achat et des frais connexes comme la TPS et les garanties prolongées.

³ Les termes « montant de la perte de valeur prévue » et « montant d'intérêt » ne sont pas des expressions utilisées par GMAC. Ce sont des expressions que j'ai créées pour désigner et faire référence plus facilement à ces deux éléments des paiements de location.

en particulier, l'état du véhicule et l'offre actuelle de tels véhicules dans le marché pertinent ont également une incidence sur le prix du marché.

Frais pour kilométrage excédentaire

[9] Quand le client concluait un contrat de location, le client convenait d'un nombre maximum de kilomètres que le véhicule loué pourrait parcourir pendant la durée de la location. Les clients pouvaient choisir entre des locations à faible kilométrage de 20 000 km par année et des locations types de 24 000 km par année. Quoique le nombre maximum de kilomètres a été présenté comme un certain nombre de kilomètres par année, comme GMAC n'assurait pas le suivi du nombre de kilomètres parcourus sur une base annuelle, la location s'accompagnait effectivement d'un nombre maximum total de kilomètres pour la durée de la location. Si le client excédait le nombre maximum de kilomètres et n'achetait pas le véhicule à la fin de la location, le client acceptait de verser des frais pour kilométrage excédentaire à GMAC pour chaque kilomètre excédentaire parcouru. Au cours des années en question, les frais pour kilométrage excédentaire s'établissaient habituellement à 0,12 \$ le kilomètre dans le cas d'une location à bas kilométrage et à 0,10 \$ le kilomètre pour une location type.

[10] Je dois me prononcer sur la question de savoir si les frais pour kilométrage excédentaire ont été gagnés au titre du compte de capital ou du compte de produits.

[11] Tel qu'il a été signalé précédemment, aux fins fiscales, GMAC assimilait les frais pour kilométrage excédentaire au produit de disposition du véhicule retourné et, par conséquent, a réduit la FNACC pour ses biens de catégorie 10. GMAC soutient que les clients devaient payer des frais pour kilométrage excédentaire pour compenser GMAC de la diminution de la valeur du véhicule retourné en conséquence de son utilisation excédentaire. GMAC soutient que les véhicules sont par nature des dépenses en capital et que le paiement tenant lieu de dédommagement pour une diminution de leur valeur était par conséquent dans le compte de capital. GMAC soutient que les frais pour kilométrage excédentaire doivent constituer un dédommagement pour diminution prévue de la valeur marchande du véhicule parce que seul le client doit acquitter les frais s'il retourne le véhicule à GMAC à la fin de la location. Si le client conserve le véhicule, il verse simplement à GMAC la valeur résiduelle en fin de contrat indiquée dans le contrat de location.

[12] Je rejette les conclusions de GMAC. Je conviens que les frais pour kilométrage excédentaire dédommagent GMAC pour une baisse prévue de valeur marchande d'un véhicule à la fin d'une location. Toutefois, cela ne signifie pas que les frais étaient comptabilisés dans le compte de capital. De fait, dans tous les autres aspects de ses activités, GMAC assimilait les pertes prévues à la valeur marchande en les inscrivant dans le compte de produits.

[13] Tel qu'il a été exposé précédemment, GMAC recevait, pour l'essentiel, deux montants des clients pendant la durée de la location : le montant de la perte de valeur prévue et le montant d'intérêt. Le montant de la perte de valeur prévue était calculé en soustrayant de la valeur du véhicule au début de la location la valeur prévue à la fin de la location. Autrement dit, il s'agissait d'un dédommagement pour ce que GMAC avait prévu être la diminution de la valeur marchande du véhicule à la fin de la location. GMAC assimilait les paiements de location reçus pour le montant de la perte de valeur prévue à des gains, et non à un dédommagement pour le véhicule ayant moins de valeur qu'au moment où il a été retourné.

[14] Quand le client a loué un véhicule pour une période plus longue, la valeur marchande prévue du véhicule à la fin de la location a diminué, ce qui fait que GMAC a utilisé une valeur résiduelle en fin de contrat plus basse. Cette valeur résiduelle en fin de contrat moins élevée se traduisait par un montant de la perte de valeur prévue plus élevé, ce qui signifiait que GMAC recevait plus d'argent pendant la durée de la location. Encore une fois, GMAC traitait les paiements de location plus élevés comme s'ils étaient inscrits au compte de produits, et non comme un dédommagement pour la perte de valeur du véhicule au moment de son retour.

[15] Quand le client a conclu un contrat de location type plutôt qu'un contrat de location à bas kilométrage, la valeur marchande prévue du véhicule à la fin de la location a diminué; GMAC utilisait donc une valeur résiduelle en fin de contrat plus basse. Celle-ci donnait lieu à un montant de la perte de valeur prévue plus élevé, ce qui signifiait que GMAC recevait plus d'argent pendant la durée de la location. Encore une fois, GMAC traitait les paiements de location plus élevés comme s'ils étaient inscrits au compte de produits plutôt que comme un dédommagement pour la perte de valeur du véhicule au moment de son retour.

[16] Les frais de kilométrage excédentaire ne constituaient pas la seule option offerte aux clients qui prévoyaient parcourir davantage de kilomètres que ce que permettait leur contrat de location. Le client qui envisageait de conclure un contrat

de location à bas kilométrage avait la possibilité de passer un contrat de location type. Le client qui envisageait de conclure un contrat de location type pouvait choisir d'acheter des kilomètres additionnels d'avance. Comme on pouvait s'y attendre, ces kilomètres additionnels avaient une incidence sur les paiements de location mensuels du client. Au cours des périodes en question, les kilomètres additionnels étaient multipliés par 0,08 \$ et le produit était soustrait de la valeur résiduelle en fin de contrat. La valeur résiduelle plus basse en fin de contrat se traduisait par un paiement de location mensuel plus élevé. Il importe de reconnaître que les paiements de location mensuels n'augmentaient pas simplement d'un montant égal à :

$$\frac{0,08 \$ \times \text{kilomètres additionnels}}{\text{nombre de mois de la location}}$$

Les paiements de location mensuels augmentaient plutôt d'un montant plus élevé en raison de l'effet du taux d'intérêt sur les paiements mensuels. Le montant de 0,08 \$ du kilomètre a réduit la valeur résiduelle en fin de contrat qui, à son tour, a fait augmenter le montant de la perte de valeur prévue. Comme le montant d'intérêt est calculé en multipliant le montant de la perte de valeur prévue par le taux d'intérêt, le montant plus élevé de la perte de valeur prévue aboutit à un montant d'intérêt plus élevé. Encore une fois, GMAC assimilait cette hausse des paiements de location mensuels à un élément du compte de produits, et non à un dédommagement pour la perte de valeur du véhicule au moment de son retour.

[17] En établissant une nouvelle cotisation pour GMAC, le ministre a présumé que les frais pour kilométrage excédentaire excédaient l'impact des kilomètres supplémentaires sur la valeur du véhicule à la fin de la location⁴. GMAC n'a pas réfuté cette hypothèse. La meilleure façon de comprendre pourquoi est de faire une comparaison entre un client ayant acheté des kilomètres additionnels et utilisé la totalité de ceux-ci et la personne qui n'a pas acheté de kilomètres additionnels, mais a parcouru le même nombre de kilomètres, et s'est donc vu imposer des frais pour kilométrage excédentaire. Les deux clients ont retourné un véhicule qui avait la même valeur marchande. Le premier client avait déjà payé ses kilomètres additionnels à un tarif de 0,08 \$ le kilomètre, intérêts en sus. L'autre client a dû acquitter des frais pour kilométrage excédentaire calculés en multipliant les kilomètres excédentaires parcourus par 0,10 \$. Comme les deux véhicules avaient la même valeur marchande à la fin de la location, l'écart de 0,02 \$ entre le tarif de 0,08 \$ le kilomètre et le tarif de 0,10 \$ le kilomètre a dû être établi pour

⁴ Réplique, alinéa 23o)

dédommager GMAC non pas des dommages causés au véhicule, mais plutôt d'autre chose. Logiquement, on peut conclure que l'écart servait à dédommager GMAC de sa perte de revenu d'intérêt. Comme la location avait déjà pris fin au moment du calcul des frais pour kilométrage excédentaire, aucun intérêt n'est calculé sur ces frais. Ainsi, GMAC aurait perdu un revenu d'intérêt en raison du défaut du client d'acheter initialement des kilomètres additionnels. Avec l'autorisation de l'avocat, j'ai demandé au témoin de GMAC si la différence entre le tarif de 0,08 \$ le kilomètre et le tarif de 0,10 \$ le kilomètre visait à dédommager GMAC de sa perte de bénéfices. Rien de ce qu'il m'a dit ne m'a convaincu que ma déduction était erronée. Compte tenu de la comparaison qui précède, GMAC ne m'a pas persuadé que les 0,02 \$ le kilomètre des frais pour kilométrage excédentaire ne remplacent pas simplement le revenu d'intérêt perdu. Par conséquent, GMAC n'a pas réfuté l'hypothèse du ministre.

[18] Qu'en est-il de l'autre partie, soit 0,08 \$ le kilomètre des frais pour kilométrage excédentaire de 0,10 \$ le kilomètre? Que le client ait versé les 0,08 \$ le kilomètre initialement en achetant des kilomètres additionnels ou à la fin de la location en acquittant des frais pour kilométrage excédentaire, l'effet était le même. Le client payait la diminution prévue de la valeur marchande du véhicule à la fin de la location. Si le client payait ce montant initialement en achetant des kilomètres additionnels, GMAC estimait qu'il s'agissait d'un montant versé dans le compte de produits. Dans ce cas, comment en aurait-il pu être autrement lorsque le client payait le même montant à la fin de la location?

[19] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que GMAC a estimé à tort que les frais pour kilométrage excédentaire étaient inscrits au compte de capital. Elle aurait dû les traiter comme s'ils étaient inscrits au compte de produits.

Paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle

[20] Tel que je l'ai déjà mentionné, les valeurs résiduelles en fin de contrat étaient habituellement établies par GMAC et ne pouvaient être négociées par le client ou le concessionnaire. Plus la valeur résiduelle en fin de contrat était élevée, plus le paiement mensuel de location était bas. Dans le but de louer davantage de véhicules de certains modèles dans les concessionnaires GM en abaissant effectivement les paiements mensuels, GM a parfois convenu avec GMAC que si cette dernière était prête à accepter des valeurs résiduelles en fin de contrat plus élevées dans des locations, GM verserait à GMAC un montant, appelé « paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle », pour chacune de ces locations.

[21] Le 1^{er} décembre 2006, une nouvelle structure de propriété de GMAC a donné lieu à certains changements dans les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle. Jusqu'au 30 novembre 2006, GM et GMAC étaient toutes deux filiales en propriété exclusive (quoiqu'indirectement dans le cas de GMAC) de General Motors Corporation (« GMUS »). Le 1^{er} décembre 2006, la propriété de GMAC par GMUS a diminué à 49 %, tandis que les 51 % restants de la société mère directe de GMAC ont été vendus à Cerberus Capital Management LP. Les conditions des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle pendant la période du 1^{er} janvier au 30 novembre 2006 (la « période des filiales en propriété exclusive ») différaient de celles de la période du 1^{er} décembre 2006 au 31 décembre 2007 (la « période des filiales sans lien de dépendance »).

Période des filiales en propriété exclusive

[22] Pendant la période des filiales en propriété exclusive, GM versait un paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle à GMAC au début de chaque location visée. Le paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle était calculé comme étant la valeur actuelle de l'écart prévu entre la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée et la valeur résiduelle en fin de contrat dont GMAC se serait normalement servie. GMAC avait le droit de conserver le paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle peu importe ce qui se produisait à la fin de la location. Si le client décidait d'acheter le véhicule malgré la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée, GMAC conservait quand même le paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle. Si le client rapportait le véhicule à GMAC et que GMAC vendait le véhicule, GMAC conservait tout le paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle, sans égard au fait que le prix de vente obtenu était plus élevé que ce qui aurait été établi comme valeur résiduelle en fin de contrat si GM n'avait pas versé de paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle.

[23] GMAC estime que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle reçus pendant la période des filiales en propriété exclusive ont été reçus dans le compte de capital. Elle fait valoir que des paiements incitatifs favorisaient l'acquisition de véhicules et que ces paiements prenaient la forme de remboursements d'une partie du coût de ces véhicules. GMAC soutient que les incitatifs auraient dû être intégrés à son revenu aux termes de l'alinéa 12(1)x). GMAC soutient en outre que comme elle a fait un choix en vertu du paragraphe 13(7.4), elle peut déduire les paiements de la FNACC de ses biens de catégorie 10 plutôt que les inclure dans son revenu en vertu de l'alinéa 12(1)x). L'intimée est d'avis que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle reçus pendant la période des filiales en propriété exclusive sont exclus de

l'application de l'alinéa 12(1)x) aux termes du sous-alinéa 12(1)x)(v) parce qu'ils représentent un revenu imposable en vertu de l'article 9. Ainsi, il faut d'abord répondre à la question de savoir si les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle étaient imposables au titre du compte de produits ou au titre du compte de capital. S'ils étaient imposables au titre du compte de produits, c'est l'intimée qui aura gain de cause. S'ils étaient imposables au titre du compte de capital, la thèse de GMAC sera retenue. GMAC concède que si les paiements reçus pendant la période des filiales en propriété exclusive étaient reçus au titre du compte de produits, ils étaient imposables au cours de l'année de leur réception.

[24] L'intimée invoque une jurisprudence de la Cour suprême du Canada, *Ikea Ltd. c. Canada*⁵. A l'occasion de l'affaire *Ikea*, la Cour a recherché si une somme d'argent reçue par un locataire d'un locateur à la conclusion d'un bail sans directive sur la façon dont l'argent devait être dépensé devait être inscrite dans le compte de produits ou dans le compte de capital. La Cour a conclu que comme le loyer versé par le contribuable relevait du compte de produits et que le paiement incitatif réduisait effectivement ce loyer, le paiement incitatif devait en conséquence être inscrit dans le compte de produits. L'intimée soutient que la situation de GMAC est comparable. L'intimée ajoute que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle avaient pour but le remplacement du revenu perdu et que, par conséquent, les paiements devraient être imposés à titre de revenu.

[25] GMAC soutient que les faits diffèrent de ceux de l'affaire *Ikea*. GMAC invoque une jurisprudence de la Section de première instance de la Cour fédérale, *Woodward Stores Ltd. c. The Queen*⁶. A l'occasion de l'affaire *Woodward*, la Cour était saisie de la question de savoir si le montant d'argent reçu par un locataire d'un locateur à la conclusion d'un bail pour des accessoires fixes dans des locaux par ailleurs vacants devait être inscrit dans le compte de produits ou dans le compte de capital. La Cour a conclu que, comme le montant avait été reçu expressément pour permettre au contribuable d'acquérir des biens immobilisés, il devait être inscrit au compte de capital. GMAC fait valoir que sa situation est comparable. Elle soutient que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle avaient pour objet de diminuer le coût d'achat du véhicule et qu'en conséquence, les paiements devraient être traités comme étant inscrits au compte de capital, puis imposés en vertu de l'alinéa 12(1)x) sous réserve de son choix effectué en vertu du paragraphe 13(7.4).

⁵ [1998] 1 RCS 196

⁶ 1991 CarswellNat 377 [C.F. 1^{re} inst.]

[26] Je rejette la position de GMAC. Selon moi, les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été faits pour remplacer la perte de revenu de GMAC, et non pour diminuer son coût d'acquisition des véhicules.

[27] Si GMAC s'était préoccupée du coût d'achat du véhicule, je me serais attendu à entendre des témoignages expliquant que GMAC était en quête d'un taux de rendement de X % sur chaque véhicule acheté et à ce qu'il ait été impossible, au vu de la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée, d'atteindre ce taux de rendement sans diminuer le coût d'achat. Je me serais alors attendu à une explication quant à savoir comment la réception des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle diminuait le coût d'achat à un tel niveau que GMAC pouvait de nouveau obtenir un rendement de X % malgré sa perte prévue à la vente du véhicule. Je n'ai pas entendu un tel témoignage.

[28] Outre la simple affirmation selon laquelle les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle constituaient des paiements incitatifs favorisant l'acquisition du véhicule, tous les éléments de preuve étaient axés sur les pertes que GMAC pourrait subir à la fin de chaque location du fait de son incapacité d'obtenir un prix de vente égal à la valeur résiduelle en fin de contrat ayant fait l'objet d'une augmentation. J'ai entendu de quelle manière les valeurs résiduelles en fin de contrat ayant fait l'objet d'une augmentation haussaient le risque de la valeur résiduelle de GMAC. La valeur résiduelle en fin de contrat étant plus élevée, il était moins probable qu'un client achète le véhicule à la fin de la location. En d'autres termes, il était plus probable que GMAC doive vendre le véhicule. Comme la valeur résiduelle en fin de contrat était exagérément élevée, il était probable que GMAC vende le véhicule pour moins que la valeur résiduelle en fin de contrat. En outre, j'ai entendu que comme GM offrirait des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle seulement pour certains modèles et uniquement à certains moments, il y aurait probablement surabondance de véhicules similaires dans le marché des véhicules usagés au même moment. Cette surabondance avait tendance à tirer le marché vers le bas, ce qui signifiait que l'écart entre la valeur résiduelle en fin de contrat et la valeur marchande serait vraisemblablement plus grand.

[29] Encore là, il est ressorti des preuves que j'ai reçues au sujet des pertes possibles au moment de la vente que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ne visaient pas vraiment à remplacer la perte de revenu. Pendant la période des filiales en propriété exclusive, GMAC était autorisée à conserver les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle peu importe que le client ait

retourné le véhicule ou non, ce qui ne correspond pas à l'idée selon laquelle GMAC était dédommée de ses pertes sur la vente du véhicule. De même, le fait que, lorsqu'un client retournait un véhicule, GMAC conservait les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle, peu importe le prix de vente du véhicule, n'est pas cohérent avec l'idée selon laquelle GMAC était dédommée d'une perte sur la vente du véhicule. Dans les deux cas précédents, si GMAC était vraiment dédommée de sa perte sur la vente du véhicule, elle l'était si elle avait vraiment subi une perte.

[30] L'examen du mode effectif de calcul des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle et de leurs effets permet d'établir clairement qu'ils étaient conçus pour remplacer la perte de revenu. Si la valeur résiduelle en fin de contrat avait été fixée à ce qu'elle aurait dû être, les paiements de location mensuels du client auraient été plus élevés. Les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle avaient simplement comme effet de remplacer ce revenu perdu. Comme il a déjà été dit, GMAC a déclaré tous les paiements de location mensuels d'un client comme un revenu. Ces paiements de location comportaient deux éléments : le montant de la perte de valeur prévue et le montant d'intérêt. L'augmentation de la valeur résiduelle en fin de contrat faisait diminuer ces deux montants. Le montant de la perte de valeur prévue correspond à l'écart entre le coût d'achat du véhicule chez le concessionnaire et la valeur résiduelle en fin de contrat. La valeur résiduelle en fin de contrat augmentée se traduisait par conséquent par un montant plus faible de la perte de valeur prévue et par un paiement mensuel plus bas. Le montant d'intérêt est l'intérêt sur le montant de la perte de valeur prévue. Ainsi, un montant plus faible de la perte de valeur prévue donnerait nécessairement lieu à un montant d'intérêt plus bas. L'effet des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle dans la période des filiales en propriété exclusive était que GMAC recevait la différence dans le montant de la perte de valeur prévue (soit la différence entre ce qu'aurait été ce montant si la valeur résiduelle en fin de contrat avait été bien établie et ce qu'elle était compte tenu de la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée) initialement plutôt que pendant la durée de la location. Comme GMAC avait l'usage de l'argent dès le début, il n'aurait pas été nécessaire de la dédommer de l'intérêt perdu.

[31] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que pendant la période des filiales en propriété exclusive, les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été reçus au titre du compte de produits et auraient dû être inclus dans le revenu de l'année pendant laquelle ils ont été reçus.

Période des filiales sans lien de dépendance

[32] Un changement important a été apporté au fonctionnement des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle pendant la période des filiales sans lien de dépendance, vraisemblablement parce que GMAC traitait maintenant sans lien de dépendance avec GM. GM versait un paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle à GMAC au début d'une location, mais GMAC devait renvoyer le paiement à GM à la fin de la location si le client achetait le véhicule. Le montant versé au début de la location équivalait encore à la valeur actuelle de la différence prévue entre la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée et la valeur résiduelle en fin de contrat qui serait normalement utilisée. Toutefois, le montant versé initialement était réduit pour qu'il soit tenu compte du fait que certains clients conservent leurs véhicules. En outre, si le client retournait le véhicule à GMAC, quand GMAC vendait le véhicule, il y avait un paiement d'équilibrage à GM, ou de la part de GM, selon la façon dont le prix de vente se comparait à la valeur résiduelle en fin de contrat dont GMAC se serait normalement servie. Il s'agissait de s'assurer que GMAC reçoive, au final, un paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle égal à la différence entre ces montants, ni plus ni moins.

[33] Il demeure que la question principale à laquelle il convient de répondre à l'égard de la période des filiales sans lien de dépendance est celle de savoir si les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle constituaient un revenu imposable aux termes de l'article 9.

[34] Malgré ces différences dans le programme pendant la période des filiales sans lien de dépendance, je conclus quand même que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été reçus au titre du compte de produits. Ils étaient quand même censés remplacer le revenu qui aurait été tiré par GMAC si la valeur résiduelle en fin de contrat avait été plus basse. Il ne ressort d'aucun élément de preuve que les paiements visaient à diminuer le coût d'achat. Tout ce qui est survenu pendant la période des filiales sans lien de dépendance, c'est que les paiements ont été ajustés afin qu'ils ne soient pas versés dans les cas où cela n'était pas nécessaire. Autrement dit, ils ont été ajustés de manière à être versés non pas sur la base de la valeur marchande prévue à la fin de la location, mais plutôt en fonction de la valeur marchande réelle. Néanmoins, les paiements étaient quand même versés au début de la location. Si les paiements visaient vraiment à dédommager GMAC de ses pertes à la vente des véhicules, pourquoi ne pas simplement les effectuer au moment de la vente? Pourquoi s'efforcer de les exécuter initialement, puis effectuer des paiements d'équilibrage à la fin?

Logiquement, c'est parce que les paiements visaient à remplacer la perte de revenu, soit le revenu qui aurait été gagné avant la fin de la location.

[35] En vertu du régime en place pendant la période des filiales sans lien de dépendance, si le client achetait le véhicule à la fin d'une location, GMAC aurait reçu la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée, ce qui signifiait qu'elle aurait reçu exactement le même revenu qu'elle aurait dû recevoir pendant la location et qu'un paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle n'était pas nécessaire. Si le client rapportait un véhicule à la fin de la location et que GMAC le vendait au même montant que celui qui aurait été utilisé comme valeur résiduelle en fin de contrat, elle conservait la totalité du paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle, car ce paiement correspondait exactement au revenu qu'elle aurait obtenu du client si elle avait établi la valeur résiduelle en fin de contrat au montant adéquat⁷. Si le client retournait un véhicule à la fin de la location et que GMAC vendait le véhicule pour un montant inférieur à la valeur résiduelle en fin de contrat augmentée, mais supérieur à la valeur résiduelle en fin de contrat qui aurait normalement été utilisée, GMAC conservait alors la partie du paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle qui compensait le revenu qu'elle aurait reçu du client si la valeur résiduelle en fin de contrat avait été établie adéquatement. Ce montant dédommageait GMAC quant au revenu qu'elle aurait reçu du client⁸.

[36] GMAC a reconnu que si je concluais que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle reçus pendant la période des filiales en propriété exclusive étaient reçus à titre de revenu, ils étaient imposables à leur réception. GMAC n'a pas fait la même concession concernant les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle reçus pendant la période des filiales sans lien de dépendance. GMAC soutient que si je conclus, comme je l'ai fait, que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle reçus pendant la période des filiales sans lien de dépendance ont été reçus à titre de revenu, ils devraient être inclus dans le revenu à la fin de la location après l'équilibrage. L'intimée n'a présenté aucune observation sur cette question.

⁷ Il n'était pas nécessaire de dédommager GMAC de perte de revenu d'intérêt, car elle avait reçu initialement le paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle et avait donc usage de l'argent pendant la durée de la location.

⁸ Encore une fois, il n'était pas nécessaire de dédommager GMAC de perte de revenu d'intérêt, car elle avait reçu dès le départ le paiement de soutien fondé sur la valeur résiduelle.

[37] Je retiens la thèse de GMAC portant que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été gagnés à la fin de la location. GMAC disposait de l'argent au début de la location, mais elle n'avait pas le droit de le conserver jusqu'à la fin de la location et GM et GMAC savaient si GMAC devait vendre le véhicule et, le cas échéant, à quel prix.

[38] GMAC soutient alors que, comme les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle n'ont pas été gagnés avant la fin des locations, les paiements n'étaient pas imposables en vertu de l'article 9 parce que, même s'ils ont été gagnés au titre du compte de produits, ils demeurent imposables aux termes de l'alinéa 12(1)x). GMAC tire cette conclusion en se fondant sur le libellé du sous-alinéa 12(1)x)(v). Ce sous-alinéa se lit comme suit :

12(1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, celles des sommes suivantes qui sont applicables :

[...]

x) un montant (à l'exclusion d'un montant prescrit) reçu par le contribuable au cours de l'année pendant qu'il tirait un revenu d'une entreprise ou d'un bien : [...]

[...]

dans la mesure où le montant, selon le cas :

(v) n'a pas déjà été inclus dans le calcul du revenu du contribuable ou déduit dans le calcul, pour l'application de la présente loi, d'un solde de dépenses ou autres montants non déduits, pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure,

[Non souligné dans l'original.]

[39] GMAC soutient que si les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle avaient été gagnés dans l'année de leur réception (soit au début de la location), le sous-alinéa 12(1)x)(v) aurait exclu les paiements de l'imposition en vertu de l'alinéa 12(1)x), et ils auraient été imposés en vertu de l'article 9⁹. Toutefois, GMAC soutient que, comme les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été « reçus » au début de la location, mais gagnés seulement à

⁹ Tel était le cas des paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle comptabilisés pendant la période des filiales en propriété exclusive.

la fin de la location, le sous-alinéa 12(1)x)(v) ne joue pas, ce qui rend l'alinéa 12(1)x) sans effet. GMAC soutient plutôt que l'alinéa 12(1)(x) joue et que GMAC peut faire un choix en vertu du paragraphe 13(7.4). L'intimée n'a pas présenté d'observations sur cette question.

[40] Bien que je retienne l'interprétation de GMAC du sous-alinéa 12(1)x)(v), je ne retiens pas la thèse portant que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été reçus au cours de la première année des locations. Selon moi, le mot « reçu » à l'alinéa 12(1)x) doit signifier davantage que la simple prise de possession d'un montant et son utilisation pendant une certaine période. Le bénéficiaire doit posséder un droit reconnu par la loi de conserver le montant. GMAC tente de gagner sur les deux tableaux. Elle soutient que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ne sont pas imposables parce qu'elle ne possédait pas de droit à leur égard lorsqu'elle en a eu possession, mais elle prétend du même souffle qu'elle a « reçu » les paiements malgré qu'elle n'ait pas le droit de les conserver. GMAC ne peut avoir le beurre et l'argent du beurre¹⁰.

[41] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que pendant la période des filiales sans lien de dépendance, les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été reçus au titre du compte de produits et ne devaient pas être inclus dans le revenu avant la fin de la location pertinente. Toutefois, à la fin de la location, les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle étaient imposables aux termes de l'article 9. Le ministre devra établir une nouvelle cotisation pour les périodes en question conformément à ce qui précède.

Impôt de l'Ontario sur le capital

[42] En 2011, GMAC a produit une déclaration modifiée relativement à l'impôt de l'Ontario sur le capital pour son année d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2007. La déclaration modifiée réduisait le montant de la DDA discrétionnaire réclamée par GMAC, ce qui a eu pour effet d'augmenter le montant

¹⁰ Je constate que même si j'avais conclu que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été « reçus » au début de la location, je me demande si GMAC pouvait se prévaloir d'un choix en vertu du paragraphe 13(7.4). Ce choix est limité aux paiements incitatifs reçus « à l'égard du coût d'un bien amortissable [que le contribuable] a acquis ». Il me semble que les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle ont été reçus en remplacement du revenu perdu plutôt qu'à l'égard du coût des véhicules. En fait, ils ont été reçus à l'égard de la vente des véhicules, car GMAC ne pouvait conserver les paiements que si des véhicules étaient vendus. Aucune des parties n'a discuté cette question devant moi.

de l'impôt de l'Ontario sur le capital que devait payer GMAC en vertu de la *Loi sur l'imposition des sociétés*¹¹. GMAC a produit une déclaration de revenus fédérale modifiée pour son année d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2007 dans laquelle elle déduisait l'impôt de l'Ontario sur le capital additionnel. Le ministre a refusé cette déduction parce que l'assujettissement à l'impôt de l'Ontario sur le capital n'avait pas eu lieu avant la fin de l'année d'imposition de GMAC, le 31 décembre 2011, quand GMAC a produit une déclaration modifiée sur l'impôt de l'Ontario sur le capital. Par conséquent, l'impôt sur le capital additionnel n'était pas déductible avant cette année-là.

[43] L'intimée est d'avis que GMAC n'était pas assujettie à l'impôt sur le capital additionnel avant 2011, lorsqu'elle a modifié sa déclaration relative à l'impôt sur le capital. Je rejette cette thèse.

[44] L'avocat de GMAC a attiré mon attention sur le paragraphe 78(1) de la *Loi sur l'imposition des sociétés*, selon lequel l'impôt sur le capital est « réputé courir proportionnellement au nombre de jours de l'année d'imposition pour lesquels [il] est établi ». Il ressort de ce texte que l'impôt sur le capital additionnel de GMAC n'a commencé à courir qu'en 2007. L'avocate de l'intimée ne m'a cité nulle disposition de la *Loi sur l'imposition des sociétés* qui indiquerait que l'impôt sur le capital découlant d'un rajustement discrétionnaire à une déclaration relative à l'impôt sur le capital courrait autrement que de la manière indiquée au paragraphe 78(1).

[45] La notion selon laquelle l'impôt sur le capital courrait lors de l'année pertinente sans égard au moment de la cotisation fiscale étonne à peine. Elle est cohérente avec le principe consacré de longue date par la *Loi de l'impôt sur le revenu* selon lequel la dette fiscale prend naissance non pas suite à la production d'une déclaration ou à l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation, mais plutôt conformément aux modalités de la *Loi de l'impôt sur le revenu* elle-même¹².

[46] L'intimée invoque une jurisprudence de la Cour d'appel fédérale, *Canada c. Burns*¹³. Avec égards, je ne vois pas en quoi elle est pertinente. L'affaire *Burns* portait sur la question de savoir si la simple obligation de remplir une gravière était

¹¹ LRO 1990, chapitre C.40

¹² *The Queen v. Simard-Beaudry Inc.*, 1971 CarswellNat 239 (C.F. 1^{re} inst.); *R. v. Riendeau*, 91 DTC 5416 (C.A.F.); et paragraphe 152(3)

¹³ 1984 CarswellNat 1653 (C.A.F.)

suffisante pour que le contribuable réclame une déduction pendant l'année au cours de laquelle l'obligation a pris naissance, malgré que le contribuable n'eût recruté personne pour remplir la gravière avant que l'année d'imposition soit terminée. La Cour d'appel fédérale a observé que « [u]ne dépense ne peut être engagée par un contribuable qui n'est pas obligé de verser une somme d'argent à quelqu'un d'autre. [...] l'obligation de faire quelque chose qui peut dans l'avenir entraîner la nécessité de verser une somme d'argent ne constitue pas une dépense¹⁴. » Je ne crois pas que GMAC contesterait ce point. Toutefois, la jurisprudence *Burns* est muette sur la façon dont les dépenses qui sont réputées par la loi avoir été engagées doivent être traitées.

[47] Compte tenu de ce qui précède, il me semble que la dette de GMAC au titre de l'impôt sur le capital additionnel a été engagée en 2007 plutôt qu'en 2011. Comme GMAC a déclaré son revenu selon la méthode de la comptabilité d'exercice, il convenait que GMAC réclame une déduction sur le revenu de son année d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2007 pour l'impôt sur le capital additionnel qui, en vertu du paragraphe 78(1) est réputé avoir couru pour GMAC.

Conclusion

[48] Compte tenu de tout ce qui précède, l'appel est accueilli et renvoyé au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation en tenant pour acquis les éléments suivants :

- (a) les paiements de soutien fondés sur la valeur résiduelle reçus au cours des périodes d'imposition de GMAC qui ont pris fin le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2007 étaient imposables aux termes de l'article 9, mais seulement à la fin de la location pertinente;
- (b) GMAC avait le droit de déduire son impôt sur le capital additionnel au cours de son année d'imposition ayant pris fin le 31 décembre 2007.

[49] Je ne suis pas enclin à adjuger les dépens compte tenu du succès mitigé des parties en appel; cependant, les parties peuvent présenter des observations sur les dépens dans les 30 jours si elles le souhaitent.

¹⁴ *Burns*, au paragraphe 2.

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

« David E. Graham »

Juge Graham

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour de décembre 2015.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2015CC1146

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2013-629(IT)G

INTITULÉ : GMAC LEASECO CORPORATION/LA
COMPAGNIE GMAC LOCATION ET SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 26 et 27 janvier 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge David E. Graham

DATE DU JUGEMENT : Le 11 juin 2015

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e John J. Tobin
M^e Lisa Talbot
M^e Alexander Smith

Avocate de l'intimée : M^e Andrea Jackett

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : John J. Tobin

Cabinet : Torys srl
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Canada)