

Référence : 2007CCI74
Date : 20070328
Dossier : 2004-4482(IT)G

ENTRE :

PARKER BROTHERS TEXTILE MILLS LIMITED,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Hershfield

[1] L'appelante interjette appel de la nouvelle cotisation établie pour son année d'imposition 2001 se terminant le 30 avril. Dans cette nouvelle cotisation, la déduction d'une dépense de 222 500 \$ qualifiée d'[TRADUCTION] « honoraires d'expert-conseil » est refusée. De cette somme, 200 000 \$ ont été payés à Resciniti Holdings Inc. (« RHI »). L'avocat de l'appelante a admis à l'audience que le solde, 22 500 \$, n'était plus en litige et qu'il renonçait à toute réclamation à cet égard.

[2] L'appelante fait valoir que les honoraires d'expert-conseil versés à RHI pendant son année d'imposition 2001 visaient la recherche d'un emplacement en vue de la construction d'une usine qu'elle entendait occuper et où elle prévoyait exploiter son entreprise. C'est à Bowmanville, en Ontario, qu'un endroit convenant à l'usage auquel elle destinait l'usine a été découvert. Le terrain a été acheté par une société liée, qui a construit le bâtiment selon les exigences précises de l'appelante, et cette dernière a occupé l'immeuble à titre de locataire dans le cadre de l'exploitation de son entreprise. L'appelante invoque l'alinéa 20(1)dd) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») à l'appui de sa déduction des honoraires d'expert-conseil payés pendant l'année et elle soutient que le fait qu'elle louait l'immeuble, plutôt que d'en être la propriétaire et de l'avoir construit, n'empêche pas cette déduction.

[3] La thèse initialement avancée par l'intimée à l'appui de sa cotisation n'a pas de lien direct avec l'alinéa 20(1)dd). Cependant, si les hypothèses formulées dans la réponse sont fondées à la lumière des faits, il ne fait alors aucun doute qu'elles étayent l'argument de l'intimée selon lequel l'alinéa 20(1)dd) ne peut s'appliquer en l'espèce. La réponse de l'intimée énonce les hypothèses suivantes :

[TRADUCTION]

- (a) l'exercice de l'appelante débute le 1^{er} mai et se termine le 30 avril de chaque année;
- (b) l'appelante appartient à cent pour cent à 133672 Canada Inc., laquelle appartient à son tour à cent pour cent à M. Roger Parker;
- (c) 374573 Canada Inc. appartient à cent pour cent à M^{me} Debbie Parker, fille de Roger Parker (la « **société liée** »);
- (d) de mai 2000 à avril 2001, l'appelante a versé à RHI des « honoraires d'expert-conseil » concernant un terrain et un bâtiment situés à Bowmanville, en Ontario;
- (e) le terrain a été acheté non par l'appelante, mais par la société liée, laquelle y a ensuite construit un bâtiment;
- (f) le terrain a été acheté par la société liée en avril 2000;
- (g) les honoraires versés par l'appelante à RHI ont été engagés après cette date;
- (h) le bâtiment construit par la société liée a été loué à l'appelante, qui l'a utilisé comme l'une de ses usines de fabrication et qui a versé un revenu de location à la société liée;
- (i) l'appelante n'a jamais été propriétaire du terrain ou du bâtiment après sa construction par la société liée.

[4] La réponse fait ensuite mention des dispositions législatives invoquées et des motifs étayant la mesure de redressement demandée :

[TRADUCTION]

- 13) Il invoque notamment les alinéas 18(1)a), 18(1)b) et 20(1)dd) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), et ses modifications.
- 14) Il soutient que la dépense visée par la déduction demandée n'a pas été engagée pour permettre à l'appelante de tirer un revenu au sens de l'alinéa 18(1)a) de la LIR puisque le terrain et le bâtiment sont des actifs commerciaux de la société liée, qui les utilise pour gagner un revenu de location.
- 15) Il affirme en outre que, comme le terrain et le bâtiment n'appartiennent pas à l'appelante, les dépenses ne peuvent être capitalisées par celle-ci suivant l'alinéa 18(1)b) de la LIR.
- 16) Enfin, il avance que l'appelante ne peut déduire ces dépenses en application de l'alinéa 20(1)dd) de la LIR. pour deux raisons. Premièrement, les dépenses ont été engagées après l'acquisition du terrain et n'ont donc pas servi à payer les frais de recherche d'un emplacement. Deuxièmement, le bâtiment, après sa construction, ne constituait pas un actif commercial de l'appelante puisqu'il a été construit par la société liée et que cette dernière en est par la suite demeurée propriétaire.

[5] L'hypothèse de l'intimée voulant que les frais payés à RHI par l'appelante aient été engagés après l'acquisition des terrains laisse manifestement entendre que les services d'expert-conseil ne pouvaient avoir été rendus pour la recherche d'un emplacement. Mais aucune hypothèse à cet effet n'est expressément formulée. En fait, aucune hypothèse n'est avancée en ce qui a trait au genre de services rendus par RHI. Il y a toutefois une hypothèse non formulée, mais implicite, voulant que les services de RHI concernent la construction du bâtiment en cause plutôt que la recherche d'un emplacement¹. Néanmoins, à la lumière des hypothèses selon lesquelles les services de RHI ont été fournis après l'acquisition du terrain et la société liée était propriétaire du terrain sur lequel elle a construit l'immeuble en vue de gagner un revenu de location, l'intimée fait principalement valoir que les

¹ On a également inféré pendant l'audience que la nature des rapports entre RHI et l'entrepreneur de bâtiment donnait à entendre que ce dernier avait peut-être déduit les honoraires versés à RHI des coûts de construction. L'intimée n'a formulé aucune hypothèse quant à la nature des services rendus par RHI et la cotisation ne se fondait nullement sur une telle inférence.

honoraires d'expert-conseil versés par l'appelante visaient le bâtiment et que les dépenses engagées relativement à l'actif producteur de revenu d'un *autre* contribuable ne peuvent être déduites comme dépenses au titre du revenu. La position de l'intimée consiste pour l'essentiel à affirmer que la dépense visant RHI a été engagée pour le compte et au bénéfice de la société liée et qu'elle n'a donc pas été faite pour gagner un revenu; il s'agissait plutôt d'une dépense en capital. Bien que cette thèse ait fait l'objet d'un débat, les actes de procédure ne permettent pas clairement d'affirmer qu'elle constitue davantage qu'un moyen implicite.

[6] Je signale à ce stade-ci que l'avocat de l'appelante a contesté ce qu'il considérait comme une erreur de l'intimée quant au fondement des cotisations en cause. Il semble qu'il y a eu des problèmes de communication au sujet des raisons étayant la cotisation, en particulier en ce qui touche la position de la vérificatrice relative aux services fournis par RHI. Le principal point soulevé par l'avocat de l'appelante est le suivant : l'hypothèse voulant que les services de RHI aient été fournis après l'acquisition des terrains *n'avait pas* été formulée au moment où la nouvelle cotisation a été établie. L'avocat de l'appelante a passé beaucoup de temps à présenter des éléments de preuve à cet égard et à affirmer que le fait d'établir la cotisation avant d'avoir formulé cette hypothèse faisait jouer les principes énoncés par le juge en chef Bowman dans la décision *Anchor Pointe Energy Ltd. v. R.*², de sorte qu'il incombait à l'intimée de prouver que les dépenses en cause ne visaient pas la recherche d'un emplacement.

[7] Je conviens que l'appelante croyait, non sans raison, que la vérificatrice était convaincue que les services en cause avaient été rendus avant l'acquisition du terrain. L'appelante croyait que le fondement de la nouvelle cotisation touchait uniquement à l'admissibilité, selon l'alinéa 20(1)*dd*), des dépenses liées à la recherche d'un emplacement pour les éventuels locataires d'un bâtiment construit par le locateur. En effet, on a soutenu que la vérificatrice avait fait certaines concessions relatives à l'alinéa 20(1)*dd*) à l'étape de la proposition précotisation et que ces concessions laissaient entendre qu'elle s'intéressait tout particulièrement à l'application de cette disposition. Cependant, cette perception des événements se fondait sur la croyance de l'appelante voulant que la vérificatrice ait accepté le fait que les services de RHI avaient été retenus en 1999 pour procéder à la recherche d'un emplacement pour le compte de l'appelante. Or, la vérificatrice n'a pas accepté ce fait. Son témoignage sur ce point était clair et crédible. Elle a déclaré qu'elle n'avait jamais eu l'intention de faire de quelconques concessions en ce qui

² [2006] 4 CTC 2353.

a trait à l'alinéa 20(1)*dd*). Elle estimait que ce point n'avait aucune pertinence. La raison pour laquelle elle a établi la cotisation tenait simplement à ce que les dépenses avaient été engagées au bénéfice de la société liée *après* l'acquisition du terrain. Elle s'est uniquement appuyée sur les alinéas 18(1)*a*) et *b*) pour établir la nouvelle cotisation. C'est son omission de communiquer ce fait qui a donné lieu aux difficultés dont se plaint l'appelante.

[8] J'accepte donc que la vérificatrice se soit principalement appuyée sur le fait que la dépense en cause avait été engagée au titre de la construction du bâtiment de la société liée pour établir la nouvelle cotisation. Ce motif, qui est à l'origine de la nouvelle cotisation, se fonde sur l'opinion de la vérificatrice voulant que les dépenses relatives à RHI aient été engagées après l'acquisition du terrain. Le fait que cette opinion ou hypothèse n'a été communiquée aux représentants du contribuable qu'après l'établissement de la nouvelle cotisation n'a pas d'incidence sur le fardeau de la preuve. Ces questions intéressent l'équité en matière de procédure. Une piètre communication et des directives erronées peuvent aisément contrecarrer le processus d'appel. Les appels sont coûteux en temps et en argent et il incombe au ministre du Revenu national (le « ministre ») et à ses mandataires d'utiliser tous les moyens en leur pouvoir pour faire en sorte que les contribuables et leurs conseillers professionnels connaissent les hypothèses sur lesquelles le ministre s'est appuyé avant l'établissement de la nouvelle cotisation, à tout le moins lorsqu'une proposition de nouvelle cotisation a fait l'objet d'une réponse complète et sincère de la part du contribuable. Cela paraît être le cas en l'espèce, mais la communication attendue n'a pas eu lieu. Cependant, les règles de droit ne vont pas jusqu'à inverser le fardeau de la preuve incombant au contribuable pour remédier à cette omission.

[9] Même si l'appelante n'a pas réussi à me convaincre que l'intimée a l'obligation de prouver que les services de RHI ne visaient pas la recherche d'un emplacement, je suis néanmoins persuadé, à la lumière de la preuve, que ces services ont été fournis avant l'acquisition du terrain en cause. De plus, les services ont été rendus pour vérifier si divers emplacements convenaient à la construction d'un bâtiment devant permettre à l'appelante d'exploiter son entreprise. Il suffit donc de décider si l'alinéa 20(1)*dd*) s'applique au locataire en l'espèce.

[10] Avant d'examiner la preuve qui m'a incité à conclure que les services de RHI avaient été fournis avant l'acquisition des terrains, je dois signaler que les faits suivants ne peuvent être contestés :

(a) le terrain sur lequel l'usine a été construite a été acheté par la société liée en avril 2000 et était détenu par cette société pour son propre compte. La société liée a construit l'usine conformément aux exigences précises de l'appelante en vue de louer l'immeuble à cette dernière, qui à son tour avait l'intention de louer l'usine pour les besoins de son entreprise;

(b) RHI a établi une première facture relative aux honoraires payés par l'appelante en juin 2000. Cette facture constitue le premier élément de preuve documentaire des honoraires de 200 000 \$ payables à RHI. Selon ce document, la date du contrat et la date de la facture est le 1^{er} juin 2000. Il montre des [TRADUCTION] « honoraires d'expert-conseil » totalisant 200 000 \$, une [TRADUCTION] « facture d'étape » de 20 000 \$ et un solde à facturer de 180 000 \$. Il y a six autres factures mensuelles (quatre de 20 000 \$ et deux de 50 000 \$) qui semblent toutes, à leur lecture, viser des travaux en cours et correspondre aux [TRADUCTION] « travaux réalisés ». Toutes les sommes facturées ont été payées par l'appelante pendant son année d'imposition 2001 se terminant le 30 avril.

[11] Compte tenu de la date des paiements et du libellé des factures, la thèse avancée par l'intimée en l'espèce paraît avoir un certain fondement. En effet, la date du contrat de juin est de plus d'un mois postérieure à l'achat du terrain et les factures ne font pas état de la recherche d'un emplacement, mais plutôt des travaux en cours. Il s'ensuit que les paiements en question doivent avoir visé des travaux autres que la recherche d'un emplacement. De même, dans la déclaration produite pour l'année, l'appelante a déduit la dépense à titre d'honoraires d'expert-conseil et non à titre de recherche d'un emplacement.

[12] Toutefois, les éléments de preuve présentés par l'appelante montrent sous un jour différent les événements qui ont conduit à la construction de la nouvelle usine. L'appelante a appelé deux témoins : M. Parker, unique actionnaire et principal dirigeant de l'appelante, et M. Resciniti, directeur de RHI. Les deux hommes ont témoigné au sujet des travaux effectués par RHI pour le compte de l'appelante. Dans son témoignage, M. Parker a mentionné qu'il avait lui-même retenu les services de RHI et que M. Resciniti était personnellement responsable de la prestation des services au nom de RHI. Ils ont tous deux déclaré qu'ils s'étaient rencontrés en personne et qu'ils avaient conclu, bien avant l'acquisition du terrain, un marché confiant à RHI la tâche de trouver un emplacement pour la nouvelle

usine de l'appelante³. Les exigences de l'appelante ont été examinées et le montant des honoraires a été fixé dès le départ.

[13] Dans son témoignage, M. Parker a affirmé que l'appelante teignait et apprêtait des marchandises en laine – entreprise lancée par son grand-père en 1939 – et qu'elle avait diversifié ses activités en ajoutant la fabrication de tissus. Elle possédait deux usines de tissage, l'une à Trenton et l'autre à Toronto. L'entreprise prenait de l'essor et avait besoin de plus grandes installations. Elle a donc dû quitter les locaux situés à Toronto. On a jugé qu'il était nécessaire pour l'entreprise de combiner les installations dans de nouveaux locaux, peut-être à l'est de Toronto pour que ce soit plus pratique pour les travailleurs des deux usines.

[14] M. Parker a déclaré qu'il avait fallu entreprendre de nombreuses démarches pour trouver un emplacement convenable pour les nouvelles installations. Il a affirmé qu'il avait eu besoin d'aide pour chercher un emplacement et qu'on lui avait recommandé M. Resciniti. M. Parker savait que beaucoup de municipalités ne pouvaient accueillir une entreprise de tissage, de teinture et d'apprêt aussi importante en raison de ses grands besoins en eau, en énergie et en évacuation des eaux usées et de la nécessité de trouver un terrain susceptible d'accueillir un bâtiment de cent mille pieds carrés. Il devait donc retenir les services d'une personne disposée à parcourir une région de 30 à 70 kilomètres pour faire la [TRADUCTION] « navette » et traiter avec les bureaux des municipalités en mesure d'accueillir les installations de l'appelante et de répondre aux besoins connexes. M. Resciniti a proposé plusieurs emplacements avant que celui de Bowmanville ne soit retenu.

[15] M. Parker a ajouté qu'il avait accepté d'entrée de jeu de verser des honoraires de 200 000 \$ et qu'il s'attendait à devoir payer la totalité des honoraires même si le projet ne voyait pas le jour. Il a admis que M. Resciniti devait aussi obtenir le contrat de construction du bâtiment, ce qui avait également servi d'incitatif pour que ce dernier trouve un emplacement adéquat.

³ Aucun des témoins n'a précisé la date de cette rencontre, mais M. Resciniti a mentionné qu'il avait cherché un emplacement pour l'appelante pendant toute une année. Dans une lettre signée par M. Resciniti le 31 octobre 2002 (mais établie par le comptable de l'appelante à la lumière des conversations avec M. Resciniti) en réponse à une demande de renseignements faite dans le cadre de la vérification au sujet de la dépense en cause, on mentionne que l'entente visant la recherche d'un emplacement a été conclue en août 1999.

[16] Dans son témoignage, M. Resciniti a mentionné qu'il avait passé une année à chercher des emplacements éventuels et qu'il avait soumis plusieurs endroits prometteurs avant que l'emplacement situé à Bowmanville ne soit acheté en avril 2000. Il a affirmé que les honoraires avaient été fixés d'avance et qu'ils n'étaient pas assortis de conditions. Il a déclaré qu'il avait facturé les honoraires en paiements progressifs afin de tenir compte des besoins de trésorerie de l'appelante. Il ressort des factures progressives que ce mode de facturation ne signifiait pas que les services de RHI étaient alors « en cours ». Ces factures constituaient des versements échelonnés servant à payer les honoraires d'expert-conseil exigibles aux termes de l'entente de 1999 relative aux services de recherche d'un emplacement, qui ont finalement donné lieu à l'acquisition du terrain situé à Bowmanville.

[17] Lorsque l'offre d'achat du terrain en question a été présentée, l'acquéreur était désigné comme une société qui devait être constituée. Il s'agissait de la future société liée, laquelle a vu le jour ultérieurement. Il ressort sans équivoque de la preuve que M. Parker s'est fié uniquement aux conseils de ses experts-comptables lorsqu'il a décidé de constituer une nouvelle société pour acquérir le terrain et construire l'usine. Dans son témoignage, le comptable de l'appelante a déclaré que ce choix quant à l'identité de l'acquéreur tenait uniquement à des préférences touchant la présentation des renseignements financiers. Quoi qu'il en soit, l'appelante a garanti le prêt hypothécaire visant le bien (tout comme l'a fait M. Parker, à titre personnel, pour une partie) et elle devait occuper les lieux en tant que locataire. Même si la question du financement n'a été réglée de manière définitive qu'en septembre 2000, le permis de construire a été délivré le 4 juillet 2000 et la construction a débuté peu après. Le financement s'élevait à 2 500 000 \$ avec un fonds de roulement requis de 1 200 000 \$⁴. Il semble que l'appelante ait fourni au moins une partie du fonds de roulement sous forme de prêt⁵. En plus de payer un loyer suffisant pour couvrir le prêt hypothécaire, l'appelante, à titre de locataire, a également assumé toutes les dépenses relatives au terrain et au bâtiment.

[18] L'avocate de l'intimée estime que l'ensemble du témoignage des témoins de

⁴ C'est ce qui ressort des documents relatifs aux engagements financiers, bien que des notes jointes aux états financiers de la société liée montrent que le coût du terrain et des bâtiments moins l'hypothèque ne s'élevait qu'à environ 700 000 \$.

⁵ En date du 30 avril 2001, le prêt entre parties apparentées totalisait environ 390 000 \$. Il ne portait pas intérêt et ne prévoyait aucune échéance fixe de remboursement.

l'appelante est douteux. Elle a soutenu qu'aucune entente de recherche d'emplacement n'avait été conclue en 1999. L'intimée avance en outre que les factures, telles qu'elles sont libellées, et les paiements, lorsqu'ils ont été faits, montrent que les services fournis par RHI l'ont été bien après l'acquisition du terrain et que, par conséquent, aucun service de recherche d'emplacement n'avait été rendu.

[19] Bien que certains aspects des témoignages de M. Parker et de M. Resciniti soient gênants, aucun ne me préoccupe suffisamment pour m'empêcher de croire que les services fournis par RHI se rapportaient à la recherche d'un emplacement pour le compte de l'appelante avant l'acquisition du terrain en cause. L'appelante avait besoin d'un nouvel emplacement pour réunir les fonctions et la main-d'œuvre des deux usines devant être fermées. Ces événements se sont produits. Une nouvelle usine, dans une nouvelle collectivité, n'apparaît pas soudainement. Les exigences relatives à l'emplacement étaient certainement énormes et la recherche d'un emplacement constituait un projet de grande envergure. Le témoignage de M. Parker selon lequel M. Resciniti avait passé des mois à faire des démarches pour trouver l'emplacement situé à Bowmanville n'a pas été réellement contesté par l'intimée.

[20] Le fait que les services n'ont pas été payés en un versement unique n'est pas si inhabituel. Compte tenu de la situation en l'espèce, RHI ne paraît pas avoir fait preuve d'une si grande indulgence en acceptant que cette somme de 200 000 \$, dont le paiement a commencé peu de temps après la signature du contrat de vente du terrain, ne soit intégralement versée que dans les mois ayant suivi le début des paiements. La facture où apparaît une date de contrat, qui ne visait peut-être qu'à refléter la date à laquelle les parties avaient convenu des modalités de paiement, ne permet pas de discréditer la situation de fait par ailleurs crédible qui ressort des témoignages rendus par les témoins de l'appelante. Le fait qu'un permis de construire a été délivré et que la construction de l'usine a commencé peu après l'acquisition des terrains atteste encore davantage l'accomplissement de travaux considérables avant l'acquisition. Une personne n'achète pas un terrain pour construire une importante usine qui soulève de graves préoccupations sur le plan des émissions, de l'eau, des égouts et de l'énergie (pour n'en nommer que quelques-unes) sans d'abord effectuer de nombreuses démarches pour s'assurer que, dans les faits, on ne fera pas obstacle à la construction de l'usine en raison d'une omission à cet égard. Ces questions devaient avoir été en grande partie réglées avant l'acquisition. C'est, pour l'essentiel, ce qu'a déclaré M. Parker lors de son témoignage au sujet des tâches qu'il avait confiées à M. Resciniti et pour l'accomplissement desquelles il a payé 200 000 \$ à RHI. Rien ne permet de

souçonner qu'il y avait en l'espèce un complot visant à présenter de faux témoignages devant la Cour et nul n'a valablement contesté le témoignage voulant que ces travaux aient été effectués par RHI.

[21] Je suis donc convaincu à la lumière de la preuve que RHI et l'appelante ont conclu, vers le mois de mars 1999, une entente par laquelle on retenait les services de RHI pour qu'elle vérifie si divers emplacements convenaient à la construction d'une usine devant être utilisée par l'appelante dans le cadre de son entreprise. Je suis convaincu que des services de cette nature ont réellement été fournis par RHI et qu'ils ont mené à l'acquisition du terrain visé et à la construction d'une usine par la société liée. De même, comme il est signalé plus haut, il n'est nullement contesté que la société liée a acheté le terrain et construit l'usine pour répondre aux besoins précis de l'appelante et qu'elle avait l'intention de louer le bâtiment à cette dernière. Il n'est pas non plus contesté que l'appelante comptait sur la société liée pour construire et lui louer l'usine, et qu'elle avait l'intention d'utiliser ce bâtiment dans le cadre de l'exploitation de son entreprise.

[22] Je devrais maintenant analyser l'alinéa 20(1)dd), mais il convient auparavant d'apporter quelques précisions supplémentaires. J'ai mentionné que la preuve présentée par l'appelante soulevait certaines préoccupations. Il y a notamment l'idée voulant que les honoraires aient été fixés à 200 000 \$ dès le départ, sans condition, et uniquement pour les services de recherche d'un emplacement convenable préalablement à l'acquisition. J'ai de sérieux doutes quant à cet aspect du témoignage oral. M. Resciniti ne pouvait se rappeler le montant exact des honoraires convenu dès le début et il a uniquement déclaré que ceux-ci s'élevaient à environ 200 000 \$. M. Parker a affirmé que les honoraires englobaient les services postérieurs à l'acquisition, comme l'obtention d'un permis de construire. À mon avis, que cette somme ait été fixée ou non, conditionnelle ou non, n'a pas beaucoup d'importance compte tenu du fait que l'appelante invoque l'alinéa 20(1)dd), lequel prévoit la méthode de la comptabilité de caisse. Le prix des services de RHI a été fixé et payé par l'appelante au cours de son année d'imposition 2001. Cela suffit. Bien qu'il soit possible, voire vraisemblable, qu'une partie des honoraires ait visé des services rendus après l'acquisition, cela ne diminue en rien la preuve selon laquelle la presque totalité des honoraires d'expert-conseil se rapportait aux travaux effectués pendant l'année qui a précédé l'acquisition. Dans son témoignage, M. Parker a en réalité déclaré, d'une part, que même si la somme de 200 000 \$ comprenait les frais liés au permis de construire délivré en juillet, il était persuadé avant l'acquisition que le permis serait délivré, et, d'autre part, qu'il avait consenti à verser cette somme à RHI relativement aux travaux précédant l'acquisition.

[23] Néanmoins, si l'intimée avait soulevé la question de l'attribution, j'aurais été disposé à l'examiner sur le fondement qu'une partie de la somme payée ne concernait pas la recherche d'un emplacement. On peut avancer que le fardeau de la preuve à cet égard aurait incombé à l'intimée parce qu'aucune hypothèse précise n'a été formulée au sujet de la nature des services fournis. Cependant, l'avocate de l'intimé a non seulement omis de soulever la question de l'attribution, elle a en outre affirmé sans équivoque à l'audience que l'intimée ne présentait aucune position subsidiaire quant à cette possibilité. De plus, aucun argument subsidiaire n'a été avancé relativement au caractère raisonnable de la dépense à titre de frais de recherche d'un emplacement.

[24] Selon l'intimée, la conclusion qui s'impose à la lumière des faits est plutôt que la somme en cause, *peu importe le moment où elle a été payée*, l'a été pour le bénéfice de la société liée et elle ne peut pas, ou ne devrait pas, être considérée comme ayant été engagée à une autre fin. Par conséquent, cette dépense n'est pas déductible suivant l'alinéa 18(1)a), lequel exclut les dépenses qui n'ont pas été engagées en vue de tirer un revenu, ni suivant l'alinéa 18(1)b), lequel exclut les paiements à titre de capital. Cet argument n'a aucun poids. Même si la société liée a bénéficié de ses rapports avec l'appelante parce qu'elle avait eu l'occasion d'acheter un emplacement sur lequel elle allait construire un bâtiment à l'intention d'un locataire, la dépense au titre de la recherche d'un emplacement a été engagée par l'appelante et pour le bénéfice de celle-ci. L'appelante a engagé cette dépense en vue de tirer un revenu de son entreprise. Le fait que des parties sans lien de dépendance auraient signé un contrat de location afin de mieux garantir l'investissement de chacun dans la mise en valeur de l'emplacement n'est pas pertinent dans la situation dont je suis saisi. Les rapports entre le locateur et le locataire en l'espèce présentent un degré d'interdépendance suffisant. En outre, même si la société liée n'avait pas loué l'usine à l'appelante, cette dernière aurait néanmoins été tenue de payer à RHI les honoraires qu'elle lui devait pour les services rendus et cette dépense aurait toujours été engagée en vue de tirer un revenu de son entreprise. La méthode de la comptabilité d'exercice du revenu et des dépenses donne à l'appelante la possibilité de demander une déduction dans son année d'imposition 2000, à moins que l'alinéa 20(1)dd) ne s'applique et que la dépense ne soit traitée selon la méthode de la comptabilité de caisse. De même, c'est cette disposition qui permet d'éviter le risque que les dépenses en cause ne puissent être déduites qu'en sus du coût du bâtiment ou de l'intérêt à bail en application de l'alinéa 18(1)b).

[25] De plus, en ce qui concerne l'alinéa 18(1)*b*) et les dépenses ayant un caractère de capital, je constate qu'une autre façon d'aborder la question des frais de recherche d'un emplacement paraît s'être insinuée dans la thèse du « bénéfice » avancée en l'espèce par l'intimée. Il s'agit de traiter la dépense en cause comme si l'appelante l'avait engagée pour le compte de la société liée de manière à ce que l'argent versé à RHI doive être traité à titre d'avances en capital à la société liée. À nouveau, les faits n'étaient pas cette approche. Que la dépense puisse constituer un avantage pour le propriétaire foncier est accessoire et non pertinent. Comme il est mentionné plus haut, l'appelante a néanmoins engagé ces frais en vue de tirer un revenu de son entreprise. La nature des actes accomplis par l'appelante ne change en rien cette réalité. L'appelante a engagé la dépense en cause pour son propre compte. Elle a cédé une occasion d'achat à un tiers qui devait construire l'usine puis le lui louer, mais il s'agissait simplement d'une façon différente d'atteindre son objectif, à savoir utiliser l'emplacement dans le cadre de son entreprise. Pour pouvoir bénéficier d'une déduction selon la comptabilité de caisse et faire en sorte que la dépense ne soit pas refusée en application de l'alinéa 18(1)*b*), l'alinéa 20(1)*dd*) doit s'appliquer, comme le soutient l'appelante.

[26] Je vais maintenant me pencher sur l'alinéa 20(1)*dd*).

[27] Le cadre législatif pertinent est le suivant :

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

a) les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien;

b) une dépense en capital, une perte en capital ou un remplacement de capital, un paiement à titre de capital ou une provision pour amortissement, désuétude ou épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente partie;

20. (1) Malgré les alinéas 18(1)*a*), *b*) et *h*), sont déductibles dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

[...]

dd) une somme payée par le contribuable au cours de l'année pour des recherches destinées à déterminer si un emplacement convenait ou non à la construction d'un

bâtiment ou de tout autre ouvrage que le contribuable projetait de construire pour l'utiliser dans le cadre d'une entreprise exploitée par lui.

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property;

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part;

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a), (b) and (h), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto

...

(dd) an amount paid by the taxpayer in the year for investigating the suitability of a site for a building or other structure planned by the taxpayer for use in connection with a business carried on by the taxpayer;

[28] Comme je suis arrivé à la conclusion que l'appelante avait besoin d'une nouvelle usine à un nouvel emplacement et qu'elle a retenu les services de RHI pour trouver un endroit convenant à la construction d'une telle usine, il s'agissait de toute évidence, selon la version anglaise de cette disposition, d'[TRADUCTION] « un bâtiment que l'appelante projetait d'utiliser dans le cadre de son entreprise » [*a building was planned by the Appellant for use in connection with its business*]. Le seul argument que peut soulever l'intimée consiste à prétendre que, dans la version anglaise de cette disposition, la notion d'emplacement d'un bâtiment [TRADUCTION] « que le contribuable projetait d'utiliser » [*planned by the taxpayer*] exige implicitement que le constructeur soit le contribuable.

[29] L'avocate de l'intimée soutient que la version française de l'alinéa 20(1)dd) justifie une telle interprétation. En voici de nouveau le libellé :

20. (1) Déductions admises dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien – Malgré les alinéas 18(1)*a*, *b* et *h*), sont déductibles dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

[...]

dd) Recherche d'emplacement – une somme payée par le contribuable au cours de l'année pour des recherches destinées à déterminer si un emplacement convenait ou non à la construction d'un bâtiment ou de tout autre ouvrage que le contribuable projetait de construire pour l'utiliser dans le cadre d'une entreprise exploitée par lui.

[30] Il est vrai que les termes « que le contribuable projetait de construire » employés dans la version française de l'alinéa 20(1)*dd*) étayent l'argument de l'intimée voulant qu'il soit nécessaire, selon cette disposition, que le contribuable qui déduit la dépense soit aussi celui qui projetait de construire l'éventuel bâtiment ou ouvrage. La version française fait mieux ressortir l'identité du contribuable mais, à mon avis, il ne faut pas obligatoirement en déduire que l'accent est mis sur le lien entre le contribuable et le constructeur par opposition au lien entre le contribuable et l'auteur du projet. Un examen plus approfondi de la question s'impose pour interpréter correctement cette disposition.

[31] De toute évidence, ce sont les frais de recherche d'un emplacement *convenable* que l'on projette d'utiliser pour un éventuel bâtiment susceptible de ne jamais être construit qui donnent lieu à la déduction en cause. S'il importe peu que le bâtiment ne soit jamais construit, comment peut-on affirmer que l'application de cette disposition est tributaire de l'identité du constructeur? C'est la façon dont le contribuable envisage d'utiliser un bâtiment devant être construit qui est déterminante, non l'identité du propriétaire de l'emplacement ou du constructeur du bâtiment qui s'y trouve, ni la façon dont on possède ou contrôle l'emplacement ayant fait l'objet des recherches ou le bâtiment envisagé.

[32] Mon interprétation de la disposition pertinente aurait eu un fondement plus solide si l'expression anglaise « *building or other structure planned by the taxpayer for use in connection with* » était plutôt rédigée ainsi : « *building or other structure planned for use by the taxpayer in connection with* » ([TRADUCTION] « bâtiment ou autre ouvrage que le contribuable projetait d'utiliser dans le cadre de ») mais, dans les circonstances, j'estime qu'il faut comprendre le premier libellé comme ayant le même sens que le second. Cette position paraît en outre conforme

aux pratiques administratives de l'intimée. Le bulletin IT-350R, qui n'a pas été modifié depuis 1977, énonce ce qui suit :

[...] Le contribuable qui réclame une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)dd) peut être le propriétaire ou le propriétaire éventuel de l'emplacement ou il peut être une personne qui, à titre de locataire éventuel, étudie la possibilité de construire un bâtiment ou autre ouvrage sur l'emplacement en vertu d'un bail accordé par le propriétaire du terrain.

[33] L'avocate de l'intimée laisse entendre que sa position n'est pas incompatible avec ce bulletin. Pour qu'un locataire ait droit à la déduction selon cet extrait du bulletin, il doit être le constructeur ou le constructeur prévu du bâtiment même si l'emplacement appartient à un tiers. Il est exact qu'un locataire peut construire un ouvrage pour son propre usage sur un terrain loué⁶. Il s'agit probablement du cas que soulève l'avocate de l'intimée. Or, à mon sens, le libellé de la disposition pertinente et du bulletin ne peut avoir un sens aussi étroit. En effet, le bulletin précise clairement :

[...] Pour être déductible en vertu de l'alinéa 20(1)dd), une dépense doit satisfaire aux trois exigences suivantes :

- a) la dépense doit avoir été faite dans l'année où la déduction est réclamée;
- b) la dépense doit avoir été faite pour l'étude d'un emplacement afin de déterminer s'il convenait à la construction projetée d'un bâtiment ou autre ouvrage; et
- c) l'utilisation prévue du bâtiment ou autre ouvrage mentionné en b) doit être dans le cadre d'une entreprise exploitée par le contribuable.

[34] Les exigences ainsi formulées permettent manifestement à un éventuel locataire qui s'adresse à un propriétaire foncier ayant toute latitude pour aménager son terrain⁷, d'obtenir la même déduction que celle qui serait accordée à un éventuel locataire qui construit un bâtiment sur un terrain loué. Tant et aussi

⁶ Je signale qu'en l'espèce, l'avocate de l'intimée n'avancerait sans doute pas que le bénéfice dévolu au locateur par suite de la recherche d'un emplacement effectuée par le locataire devrait empêcher ce dernier de se prévaloir du traitement que l'alinéa 20(1)dd) réserve à cette dépense.

⁷ Ce scénario n'est pas inhabituel. Certains promoteurs de projet construisent selon les caractéristiques établies par le locataire principal. Si un locataire éventuel engage des frais pour la recherche d'un emplacement afin de s'assurer que l'endroit convient à la construction, les trois exigences prévues dans le bulletin sont alors respectées.

longtemps qu'un emplacement n'a pas été trouvé, la façon de s'assurer de la construction d'un bâtiment pour son utilisation dans le cadre d'une entreprise sera tributaire de l'entente conclue avec le propriétaire foncier. La disposition applicable devrait-elle être interprétée de manière à ce que la déduction soit conditionnelle? À mon avis, le libellé de la disposition n'est pas à ce point précis qu'il fasse une distinction entre ces cas selon l'identité du constructeur (locateur ou locataire), pas plus que les exigences prévues dans le bulletin ne font une telle distinction. Lorsque l'interprétation d'une disposition soulève des doutes, il faut privilégier une position administrative qui favorise le contribuable.

[35] Malgré les motifs qui précèdent et qui, à mon sens, suffisent pour faire droit à l'appel, il convient de signaler que, même si la version française et/ou anglaise de l'alinéa 20(1)*dd*) exige que le contribuable soit le constructeur ou le constructeur prévu, il semble évident que l'appelante en l'espèce avait effectivement projeté de construire l'usine, mais que ce projet a simplement changé. Les exigences énoncées à l'alinéa 20(1)*dd*) de la Loi seraient donc néanmoins respectées.

[36] Manifestement, même si l'appelante a retenu les services de RHI à un moment où le projet n'en était encore qu'à un stade embryonnaire, M. Parker croyait que l'appelante achèterait l'emplacement *et* qu'elle construirait l'usine. Bien que la déduction soit tributaire du moment où les frais ont été *payés*, le moment pertinent lorsqu'il est question d'un projet de construction est celui où la dépense est engagée. À ce moment, le constructeur prévu était l'appelante. Comme il est mentionné plus haut, la disposition concerne une construction hypothétique. Elle doit donc viser un constructeur hypothétique, qui, en l'espèce, était manifestement l'appelante. En outre, si la disposition s'applique lorsque le projet de construction n'est pas mis à exécution ou est abandonné, comme c'est clairement le cas, on peut alors affirmer sans réserve que l'appelante a abandonné le projet de construire l'usine et qu'elle a droit à la déduction⁸.

[37] Par conséquent, je conclus que l'appelante a satisfait aux exigences fixées à l'alinéa 20(1)*dd*). Compte tenu de cette conclusion, il est inutile d'examiner la restriction relative aux dépenses en capital dont la déduction fait l'objet. Si ce n'était du fait que l'alinéa 20(1)*dd*) constitue une exception à la restriction prévue à l'alinéa 18(1)*b*), on pourrait penser que les dépenses au titre de la recherche d'un emplacement se rattachent au coût du bâtiment ou de l'intérêt à bail. Comme cette disposition ne s'applique pas, il importe peu de savoir qui est propriétaire du

⁸ Fait intéressant à signaler, l'appelante n'a invoqué cet argument qu'au stade de l'opposition. L'argument me paraît toujours persuasif.

bâtiment ou si l'absence d'un bail empêche le locataire de capitaliser cette dépense. Suivant l'alinéa 20(1)*dd*), la dépense ne constitue pas une dépense en capital lorsqu'il s'agit de demander une déduction au titre des frais de recherche d'un emplacement.

[38] Pour toutes ces raisons, l'appel est accueilli en ce qui concerne les honoraires de 200 000 \$ versés à RHI par l'appelante. Un jugement sera signé et prononcé en conséquence, en temps opportun, dans l'attente d'observations relatives aux dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 28^e jour de mars 2007.

« J. E. Hershfield »

Juge Hershfield

Traduction certifiée conforme
ce 25^e jour de février 2008.

Mario Lagacé, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2007CCI74

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2004-4482(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : Parker Brothers Textile Mills
Limited c. Sa Majesté la Reine

DATE ET LIEU DE
L'AUDIENCE : 24 janvier 2007 – Kingston (Ontario)
25 janvier 2007 – Toronto (Ontario)

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge J. E. Hershfield

DATE DES MOTIFS DU
JUGEMENT : Le 28 mars 2007

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Aaron Rodgers

Avocate de l'intimée : M^e Marie-Andrée Legault

AVOCATS INSCRITS AU
DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Aaron Rodgers

Cabinet : Spiegel Sohmer LLP

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada