

ENTRE :

JOSEPH MICHAEL JANOTA,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Devant : L'honorable juge C.H. McArthur

Comparutions :

Avocat de l'appelant : M^e Robert Sheppard

Avocate de l'intimée : M^e Jennifer Neill

VERSION RÉVISÉE DES
MOTIFS DU JUGEMENT RENDUS ORALEMENT

Que la version révisée ci-jointe des motifs du jugement rendus oralement à l'audience à Ottawa (Ontario), le 21 mai 2010, soit versée au dossier. J'ai révisé les motifs du jugement rendus oralement par souci de stylistique, de clarté et d'exactitude. Je n'y ai apporté aucune modification de fond.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour de juillet 2010.

« C.H. McArthur »

Juge McArthur

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de septembre 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Référence : 2010 CCI 395

Date : 20100726

Dossier : 2009-3279(IT)I

ENTRE :

JOSEPH MICHAEL JANOTA,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

[1] Le présent appel vise une décision par laquelle le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé d'accorder la déduction de frais de réparation et d'entretien s'élevant à environ 37 500 \$ que l'appelant avait demandée relativement à son année d'imposition 2006.

[2] Ces frais ont en grande partie été engagés pour réparer et rénover un vieux duplex.

[3] Selon l'appelant, cette dépense est imputable au revenu. Le ministre affirme qu'il s'agit plutôt d'une dépense en capital.

[4] Il s'agit principalement d'une question de fait.

[5] La plupart des faits ne sont pas contestés. Le 5 juillet 2006, l'appelant et son fils, Kyle, ont acheté, à parts égales, un duplex d'une centaine d'années situé au coin des rues Patterson et Strathcona pour la somme de 419 000 \$. Le bâtiment était alors vacant. En l'espèce, l'appelant a conservé la moitié inférieure du bâtiment pour la louer et Kyle a occupé la moitié supérieure à titre de résidence principale.

[6] Les faits suivants, qui sont tirés de l'avis d'appel, sont exacts.

[TRADUCTION]

5. Avant son acquisition, le bâtiment a fait l'objet d'une inspection, qui a mis en lumière certains éléments nécessitant des réparations. Seule une inspection visuelle a été réalisée. Après l'acquisition du bien, on a expressément précisé dans le rapport d'inspection que certaines choses ne pouvaient être découvertes au moyen d'une inspection visuelle.

6. Il ne ressort pas du rapport d'inspection que le bien était en état d'être utilisé et qu'on pouvait y emménager. L'appelant et Kyle Janota souhaitaient effectuer des réparations à la partie devant être utilisée par Kyle Janota. Ils ont conclu qu'il serait plus commode et plus rentable d'effectuer en même temps les réparations à la partie du duplex devant être utilisée à des fins locatives.

7. Les projets de réparation de la partie du bien devant être utilisée à des fins locatives constituent une dépense relativement peu importante au regard de la valeur totale du bien. Un grand nombre des projets de réparations visaient simplement à entretenir le bâtiment et ne doivent pas être considérés comme une amélioration. L'omission, par le propriétaire précédent, d'effectuer bon nombre de ces réparations a occasionné d'autres travaux de réparation, ce qui n'est apparu qu'une fois les travaux commencés. Une grande partie des travaux de réparation a été faite pour remettre les lieux dans leur état original et non à titre d'amélioration.

8. Outre le coût des réparations, des frais de déplacement ont été engagés par l'appelant pour aller et venir entre Pembroke (Ontario) et Ottawa (Ontario). L'appelant devait être présent pour pouvoir effectuer lui-même certains des travaux de réparation et pour rencontrer les entrepreneurs qui exécutaient les autres travaux. Certains frais bancaires ont également été engagés relativement à une ligne de crédit obtenue pour les réparations au bien locatif.

9. Après le début de certains des travaux recommandés par l'inspecteur d'habitations, il est devenu évident que d'autres réparations étaient nécessaires. Il s'agissait notamment des travaux suivants :

a) réparation de tuyaux qui fuyaient;

b) réparation de portes;

c) réparation de plans de travail;

d) réparation des plafonds;

e) réparation des escaliers;

- f) réparation des armoires;
- g) problèmes importants de drainage;
- h) problèmes liés à la plomberie;
- i) travaux de peinture;
- j) réparation des planchers;
- k) réparation des lattes, du plâtre et d'autres dommages causés par les fuites et les problèmes liés à la plomberie, etc.;
- l) réparation d'une fissure dans la fondation.

Fin de l'extrait tiré de l'avis d'appel.

[7] L'appelant était digne de foi. Il a affirmé que l'estimation du coût des travaux d'environ 6 200 \$ faite par l'inspecteur d'habitations antérieurement à la conclusion de la vente avait été effectuée avant le début des travaux et la découverte des surprises que réservaient ceux-ci. Cette estimation se fondait en outre sur le fait que les travaux seraient effectués par les propriétaires. Ces travaux consistaient notamment à enlever deux revêtements de sol, sous lesquels se trouvaient des planchers de bois durs, qui ont été sablés et vernis (uréthane). Un tuyau d'évacuation qui fuyait a été réparé ou remplacé. Des matériaux isolants imbibés d'eau ont été remplacés. Un plafond en plâtre qui s'affaissait et des murs gondolés ont été réparés. Les gouttières en place ont été conservées, mais solidifiées. Les armoires en place ont été réparées et peintes. Les poignées de porte originales ont été réinstallées et les portes redressées. Des toilettes ont été enlevées, réparées ou remplacées. La cheminée a été réparée de même qu'une cave humide et ainsi de suite.

[8] Un inspecteur en bâtiment municipal s'est rendu au duplex et il a conclu qu'aucun permis de construction n'était requis.

[9] La pièce A-1, onglet 2, comporte 34 photos en couleur claires – dont certaines ont été prises avant, et d'autres après, les rénovations – qui corroborent une grande partie du témoignage de l'appelant. Après les réparations, il s'agissait pour ainsi dire toujours du même vieux bâtiment.

[10] Les hypothèses formulées par le ministre dans la réponse comprennent celle figurant à l'alinéa 12g) selon laquelle [TRADUCTION] « L'appelant a omis de tenir

des livres comptables appropriés [...] ». Ce fait ne ressortait pas de la preuve entendue.

[11] Selon les alinéas 12j) et k), sous la rubrique intitulée [TRADUCTION] « Intérêt », l'intérêt payé constitue un [TRADUCTION] « coût accessoire » et n'est pas déductible. J'y reviendrai plus loin.

[12] Sous la rubrique intitulée [TRADUCTION] « Entretien et réparations », aux alinéas 12l) à o) inclusivement, la somme en cause s'élève à environ 30 000 \$ et se trouve au cœur du présent appel.

[13] Le ministre s'est notamment appuyé sur ce qui suit :

[TRADUCTION]

15. Il soutient que le ministre a à juste titre refusé la déduction des dépenses liées aux réparations et à l'entretien s'élevant à 24 395,74 \$ dans le calcul du revenu de l'appelant pour l'année d'imposition 2006. Ces dépenses ont été engagées afin d'améliorer le bien et de lui procurer un avantage durable à cet égard. Elles constituent donc des dépenses en capital, lesquelles ne sont pas déductibles en vertu du sous-alinéa 18(1)b) de la Loi.

16. Il soutient en outre que le ministre a, conformément au paragraphe 18(3.1) de la Loi, à juste titre refusé la déduction des dépenses liées aux réparations et à l'entretien s'élevant à 24 395,74 \$ dans le calcul du revenu de l'appelant pour l'année d'imposition 2006 parce que ces sommes sont afférentes à des coûts engagés pendant la période de construction, de rénovation ou de transformation du bien.

[14] Dans ses observations finales, l'avocate du ministre s'est apparemment surtout appuyée sur les alinéas 18(3.1)a) et b). Ces dispositions prévoient en partie :

a) aucune déduction n'est faite à l'égard d'une dépense engagée ou effectuée par le contribuable [...] qu'il est raisonnable de considérer [...] comme un coût attribuable à la période de construction, de rénovation ou de transformation d'un bâtiment par le contribuable [...] ou pour [son] compte [...];

b) dans la mesure où il serait déductible par ailleurs dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année, le montant d'une telle dépense est inclus dans le calcul du coût ou du coût en capital, selon le cas, du bâtiment [...].

[15] À l'instar de l'avocate de l'intimée, je vais d'abord me pencher sur l'alinéa 18(3.1)a). L'appelant fait valoir que cette disposition s'applique aux coûts accessoires. Les coûts essentiels visent les dépenses engagées au titre du mortier, du

bois, de la brique, de l'aménagement du terrain et de la main-d'oeuvre. Les coûts accessoires visent les autres frais de mise en valeur, comme l'intérêt, les impôts fonciers et les honoraires professionnels.

[16] Le paragraphe 18(3.1) ne fait pas mention de « coûts accessoires ». Cette disposition restreint la déduction des dépenses qu'il est raisonnable de considérer comme un coût attribuable à la période de construction, de rénovation ou de transformation d'un bâtiment.

[17] Selon le régime législatif pertinent, les règles suivantes s'appliquent au calcul des déductions visées en l'espèce :

1. Le revenu que tire le contribuable d'une entreprise ou d'un bien est le bénéficiaire qu'il en tire, suivant le paragraphe 9(1), et les déductions sont prises en compte dans le calcul du bénéficiaire.
2. Certaines déductions qui sont restreintes ou carrément interdites sont énumérées à l'article 18. Quelques-unes d'entre elles sont permises par l'article 20. Toutes les déductions doivent être raisonnables (article 67).

[18] Permettre la déduction générale de toutes les dépenses sur le fondement de l'article 9, puis restreindre certaines déductions précisées en application du paragraphe 18(3.1) aurait pour effet de restreindre la portée de la loi. Comme il n'est pas fait mention des « coûts accessoires » au paragraphe 18(3.1), il est utile d'examiner l'intention du législateur à la lumière de certaines notes explicatives publiées par le ministère des Finances.

[TRADUCTION]

La note explicative de 1982 prévoit en réalité que le paragraphe 18(3.1) a été modifié uniquement pour englober les coûts accessoires engagés au titre de la construction et de la rénovation, comme l'intérêt, les honoraires et les impôts fonciers.

Selon la note explicative de 1994, le paragraphe 18(3.1) interdit la déduction directe de certains coûts, notamment les coûts accessoires attribuables à la période de construction, qui sont liés à la construction, à la rénovation ou à la transformation d'un bâtiment.

[19] Les exceptions énoncées à l'article 18 sont précises et le paragraphe 18(3.1) ne devrait donc viser que les coûts accessoires.

[20] Dans l'analyse faite par le cabinet McCarthy Tétrault intitulée *18(3.1)-(3.7) – Capitalization of “Soft Costs”*, laquelle a été mise à jour le 31 janvier 2010, on mentionne notamment ce qui suit : [TRADUCTION] « Les dépenses visées par le paragraphe 18(3.1) comprennent les coûts qui sont habituellement désignés comme des “coûts accessoires” ». On donne ensuite des exemples de ces coûts, soit les honoraires, l'intérêt et les impôts fonciers.

[21] Dans la décision *Trynchy v. R.*, [2001] 4 C.T.C. 130, au paragraphe 1, le juge Campbell examine l'objet visé par le paragraphe 18(3.1) :

Par son budget de novembre 1981, le gouvernement fédéral a modifié la législation fiscale pour limiter la capacité des investisseurs de déduire de leurs revenus courants les « coûts périphériques » des projets de construction.

[22] Dans la décision *J.H. Kuhlmann c. Canada*, 95 D.T.C. 417, au paragraphe 11, le juge Bowman définit l'expression « frais accessoires » de la façon suivante :

On cherche ici à déduire ce qui est parfois appelé, d'une façon ambiguë, les « frais accessoires » une expression plus ou moins élastique qui, si je comprends bien, inclut des frais qui ne sont pas directement attribuables aux matériaux et à la main-d'oeuvre nécessaires à la construction de l'immeuble, comme les frais de financement, les honoraires d'avocat, les commissions, les frais d'entretien, les impôts fonciers, l'aménagement paysager et d'autres dépenses similaires.

[23] Dans ce contexte, je ne doute pas que le paragraphe 18(3.1) renvoie uniquement aux coûts accessoires, lesquels consistent en l'espèce selon moi en l'intérêt bancaire, les impôts fonciers, les services publics, les honoraires professionnels et l'assurance, mais non en les réparations et l'entretien.

[24] La preuve présentée par l'appelant et son avocat est impressionnante et crédible. La moitié du duplex était probablement rentable en juillet 2006, mais il était plus pratique de la laisser inoccupée pendant la réalisation des travaux nécessaires, lesquels permettraient ensuite d'exiger un loyer plus élevé. Je le répète, les travaux comprenaient la réparation des armoires, de la plomberie, des portes, des plans de travail, du plafond, des escaliers, du système de drainage, des planchers, du plâtre et de la fondation ainsi que des travaux de peinture.

[25] En ce qui concerne l'annexe « A » jointe à la réponse, l'appelant a déduit des pertes de 35 171 \$. Le ministre a accepté la déduction de 1 885 \$ et refusé celle de

33 285 \$, laquelle comprend les frais d'entretien et de réparation de 29 823 \$, ce qui correspond à l'ensemble de la somme déduite.

[26] Selon la thèse avancée par le ministre, le duplex était habitable en juillet et toutes les dépenses ont été engagées à titre de dépense en capital. La décision *McLaughlin v. Minister of National Revenue*, 92 DTC 1030, est utile en l'espèce.

[27] Dans cette décision, le juge Bowman a mentionné ce qui suit dans le cadre de son analyse de faits analogues :

[TRADUCTION]

Une importante partie des travaux effectués constituaient, à la lumière de la preuve, des réparations visant à remettre la maison dans son état d'origine – et non à apporter une amélioration structurelle durable et permanente. La peinture et la pose de papier peint, la réparation des planchers, le remplacement de cloisons sèches et le remplacement des appareils sanitaires constituent pour l'essentiel des travaux de réparation. Même si, à mon avis, les bulletins d'interprétation n'ont pas de valeur probante particulière autre que de montrer comment le ministère du Revenu national interprète et applique la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est révélateur que le bulletin d'interprétation IT-128R, à l'alinéa 4b), fasse état de ce qui suit :

Entretien ou amélioration – Lorsqu'une dépense est engagée à l'égard d'un bien dans le seul but de le restaurer à son état d'origine, ce fait constitue une indication qu'il s'agit d'une dépense courante. Ce cas se présente souvent lorsque, par exemple, on remplace un plancher ou un plafond. Toutefois, lorsqu'une dépense a pour résultat d'améliorer sensiblement le bien par rapport à ce qu'il était à l'origine, par exemple un nouveau plancher ou un nouveau plafond nettement de meilleure qualité et plus durable que l'ancien, il faut alors considérer la dépense comme une dépense en capital. Le fait que la valeur marchande du bien augmente ou non par suite de la dépense n'est pas un facteur important dans la décision. Si la dépense comprend à la fois des éléments de dépense courante et de dépense en capital qui peuvent être identifiés, il faut procéder à la répartition pertinente des frais. Si seulement une faible partie de la dépense est une dépense en capital, le Ministère est prêt à considérer la dépense totale comme une dépense courante.

[28] Le paragraphe ci-dessus s'applique également dans le présent appel.

[29] Dans la décision *Chambers v. The Queen*, 1998 1 C.T.C. 3273, le juge Brulé s'exprime en ces termes :

14 Il semblerait que, si les réparations permettent de garder l'immeuble dans un état pour ainsi dire identique à celui dans lequel il se trouvait avant que les réparations soient effectuées, ces réparations ont alors été, à bon droit, portées au compte des dépenses courantes mais que, si les réparations ont pour résultat un nouvel immeuble, pour ainsi dire, ou un immeuble à tout le moins très différent, elles doivent être considérées comme des dépenses en capital.

15 L'un des critères qui permet de prendre une décision à cet égard, mis à part l'apparence intérieure et extérieure de la structure et la nécessité de quitter ou non les lieux avant d'entreprendre les travaux, est le montant en dollars des réparations relativement à la valeur du bien. En l'espèce, les réparations n'étaient pas extraordinairement considérables compte tenu de ce que valait l'immeuble.

[30] Dans la présente affaire, les frais de déplacement sont accordés, mais réduits à 500 \$. À mon sens, cette somme est plus raisonnable, selon l'article 67, que celle déduite par l'appelant.

[31] En résumé, le paragraphe 18(3.1) s'applique uniquement pour interdire les dépenses énoncées aux paragraphes 18, 19 et 20 de la réponse, à l'exception des frais de déplacement. Les sommes mentionnées au paragraphe 16, soit 24 396 \$, au paragraphe 17, soit 5 427 \$, et au paragraphe 20, soit 500 \$ au titre des frais de déplacement, lesquelles totalisent 30 323 \$, sont déductibles à titre de dépenses courantes. Quant à la somme de 5 427 \$ mentionnée au paragraphe 17 de la réponse, j'accepte le témoignage de l'appelant voulant qu'il s'agisse de dépenses engagées pour réparer et entretenir le bâtiment. Ces dépenses sont donc, bien entendu, imputables au revenu, comme il est mentionné plus haut.

[32] En conclusion, l'appel est accueilli. La cotisation dont l'appelant a fait l'objet relativement à son année d'imposition 2006 est renvoyée au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait que la somme totale de 30 322 \$ engagée afin de réparer et de rénover le 49, rue Patterson, et le 50, rue Strathcona, doit être déduite à titre de dépense imputable au revenu.

[33] Des dépens fixés à 1 500 \$ sont adjugés à l'appelant. Cette somme est plus élevée que celle prévue par le tarif pour les appels interjetés sous le régime de la procédure informelle. J'ai tenu compte du fait que la mauvaise interprétation du paragraphe 18(3.1) donnée par le ministre pourrait bien avoir fait échec à un règlement amiable.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour de juillet 2010.

« C.H. McArthur »

Juge McArthur

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de septembre 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 395
N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-3279(IT)I
INTITULÉ : Joseph Michael Janota et Sa Majesté la Reine
LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)
DATE DE L'AUDIENCE : Le 21 mai 2010
MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge C.H. McArthur
DATE DU JUGEMENT : Le 27 juillet 2010

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e Robert Sheppard
Avocate de l'intimée : M^e Jennifer Neill

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant : M^e Robert Sheppard

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada