

[TRADUCTION]

**Fortier (Appelant) v. Le Ministre du Revenu national (Intimé)**

Le Juge Walsh—Ottawa, les 19 et 27 février 1970.

*Impôt sur le revenu—Allocation de coût en capital—Reprise—Coût d'un bien incluant une subvention non susceptible de dépréciation—Vente à un prix supérieur au coût en capital non-déprécié—Possibilité de reprise—Article 20(6)g) de la Loi de l'impôt sur le revenu.*

L'appelant a construit une fromagerie et a reçu à cette fin, en vertu d'une loi, une subvention; celle-ci, en vertu de l'article 20(6)h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, a été exclue du calcul du coût en capital de cette fromagerie. L'appelant a réclamé à l'égard de ce bien des allocations de coût en capital; la fromagerie a ensuite été vendue à un prix supérieur à son coût en capital non-déprécié. On a cotisé l'appelant en considérant qu'il y avait eu reprise des allocations de coût en capital; le contribuable a appelé de cette cotisation, alléguant que l'excédent du prix de vente sur le coût en capital non-déprécié était imputable à la subvention, ne pouvait «être raisonnablement considéré comme étant . . . la cause ou considération pour la disposition de biens . . . susceptibles de dépréciation», mais était plutôt imputable à «autre chose» au sens de l'article 20(6)g).

*Jugé:* La cotisation doit être maintenue. Bien que seule une partie du coût en capital de ce bien ait fait l'objet d'allocations de coût en capital, il constituait toujours un bien susceptible de dépréciation, au sens de l'article 20.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

J. P. Guertin, pour l'appelant.

J. C. Sarrazin, pour l'intimé.

LE JUGE WALSH—Les faits en l'espèce ne sont pas contestés et ont été présentés dans l'exposé conjoint versé au dossier. L'appelant et son associé se sont vus octroyer, en 1961, la somme de \$60,000 en vertu des dispositions de la *Loi sur l'amélioration du fromage et des fromageries*, S.R.C. 1952, ch. 47, pour la construction d'une fromagerie et son équipement. Cette allocation a été ventilée de manière à ce qu'une somme de \$22,000 soit consacrée au coût de la construction et qu'une somme de \$38,000 soit réservée à l'équipement. En fait, le bâtiment a coûté \$57,784.82 et son équipement \$109,473.74. Des aménagements supplémentaires ont par la suite été effectués pour une somme de \$10,301.16 portant le coût global de l'équipe-

ment à la somme de \$119,774.90. Déduction faite des subventions, le coût en capital du bâtiment représente pour l'appelant et son associé la somme de \$35,784.82 et celui de l'équipement \$81,774.90.

En 1962 et 1963, ils ont réclamé sur le bâtiment une allocation de coût en capital d'un total de \$2,400 et sur l'équipement une allocation de \$12,410. En 1964, une somme supplémentaire de \$1,500 a été réclamée à titre d'allocation de coût en capital sur le bâtiment, ainsi qu'une somme de \$12,200 à titre d'allocation de coût en capital sur l'équipement; mais ces deux dernières sommes n'ont pas été reconnues par l'intimé lorsque le bâtiment fut vendu le 31 janvier 1964, car l'année financière de la compagnie ne prenait fin qu'au mois de mars de cette année-là. L'appelant ne conteste pas que ces déductions aient été régulièrement refusées pour 1964, et le problème ne se pose pas à ce sujet. Si l'on déduit seulement les sommes allouées pour 1962 et 1963, le coût en capital non-déprécié pour les vendeurs était donc, à la date de la vente, de \$33,384.82 pour le bâtiment et de \$69,364.90 pour l'équipement.

En novembre 1963, l'appelant et son associé ont constitué la Nation View Cheese Factory Limited, dont ils devenaient les principaux actionnaires, et le 31 janvier 1964 vendait la fromagerie à ladite compagnie, le prix de vente étant réparti entre ces deux postes à raison de \$53,884.82 pour le bâtiment et de \$95,164.90 pour l'équipement. La question de savoir s'il s'agissait ou non d'une transaction à distance, de manière à motiver l'application de l'article 20(4) de la loi, ne se pose pas, car ces chiffres ont été acceptés par le ministre, et il est admis de part et d'autre que la transaction ne comportait de bénéficiaires pour aucune des parties.

L'intimé a cependant réclamé dans une nouvelle cotisation, en date du 19 mars 1968, l'allocation de coût en capital accordée pour les années 1962 et 1963, d'un montant de \$2,400 sur le bâtiment et de \$12,410 sur l'équipement, au motif que, en application de l'article 20(1) de la loi<sup>1</sup>, les prix de vente de ces deux éléments excédaient pour les vendeurs leur coût en capital non-déprécié au moment de la vente. Cette cotisation a été confirmée par un jugement de la Commission d'appel de l'impôt en date du 13 janvier 1969, dont il y a appel en l'espèce.

Tout le problème réside dans l'interprétation de l'article 20(6)g) et h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui déclare:

20. (6) Pour l'exécution du présent article et des règlements établis selon l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, les règles suivantes s'appliquent:

- g) lorsqu'un montant peut être raisonnablement considéré comme étant en partie la cause ou considération pour la disposition de biens d'un contribuable, susceptibles de dépréciation et appartenant à une catégorie prescrite, et comme étant en partie la cause ou considération pour d'autre chose, la fraction du montant qui peut être raisonnablement considérée comme étant la cause ou considération de cette disposition est censée être le produit de la disposition

<sup>1</sup>20. (1) Lorsque, dans une année d'imposition il a été disposé d'un bien d'un contribuable, susceptible de dépréciation et appartenant à une catégorie prescrite et que le produit de la disposition excède le coût en capital non déprécié, pour lui, des biens susceptibles de dépréciation de sa catégorie, immédiatement avant leur aliénation, le moindre

a) du montant de l'excédent, ou

b) du montant de ce que serait l'excédent s'il avait été disposé des biens pour ce qu'ils ont coûté en capital au contribuable,

doit être inclus dans le calcul de son revenu pour l'année.

de biens susceptibles de dépréciation appartenant à cette catégorie, indépendamment de la forme ou de l'effet juridique du contrat ou de la convention; et la personne envers qui on a disposé des biens susceptibles de dépréciation est réputée avoir acquis les biens à un coût en capital, pour elle, égal à la même fraction de ce montant;

- h) lorsqu'un contribuable a reçu ou a droit de recevoir d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique, à l'égard ou en vue de l'acquisition de biens, un octroi, une subvention ou une autre aide autre qu'un montant dont le paiement est autorisé en vertu d'une *Loi de subsides* et selon les modalités et les conditions approuvées par le conseil du Trésor aux fins de faire progresser les possibilités techniques de l'industrie manufacturière ou autre du Canada, le coût en capital desdits biens est censé être le montant que ces biens ont coûtés en capital au contribuable moins le montant de l'octroi, de la subvention ou autre aide;

L'article 11(1)a) précise:

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

- a) la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement;

Il est admis de part et d'autre que la subvention entraînait dans le cadre des dispositions de l'article 20(6)h), et que la somme correspondante devait être déduite de ce que les biens en question coûtaient en capital au contribuable, pour obtenir leur coût en capital aux fins de dépréciation. Les parties s'entendent également pour admettre que les sommes déduites à titre d'allocation de coût en capital en 1962 et 1963 ont été régulièrement déduites du coût en capital des biens ainsi déterminé et que ces sommes se situaient dans les limites prévues pour fins de déduction.

L'avocat de l'appelant a expliqué que les prix de vente de \$53,884.82 pour le bâtiment et de \$95,164.90 pour l'équipement avaient été calculés comme suit:

Le coût en capital du bien dépréciable que représentait le bâtiment, au sens de l'article 20(5)a) de la loi<sup>2</sup>, s'élevait à la somme de \$35,784.82. Après avoir déduit l'allocation de coût en capital de \$3,900 (comprenant celle de \$1,500 pour 1964, qui a été par la suite refusée), le coût en capital non-déprécié s'élevait à \$31,884.82 une subvention de \$22,000 qui ne pouvait être dépréciée a été ajoutée à cette somme, donnant un montant global de \$53,884.82, pour lequel le bâtiment a été vendu. De même, le coût en capital de l'équipement dépréciable, y compris l'équipement acquis par la suite, s'élevait à \$81,774.90, dont on déduisit une allocation de coût en capital d'un montant de \$24,610 (y compris celle de \$12,200 pour 1964 qui a été refusée), pour obtenir un solde de \$57,164.90, auquel a été

<sup>2</sup> 20. (5) Dans le présent article et dans les règlements établis en exécution de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11,

a) «biens susceptibles de dépréciation» d'un contribuable à quelque époque d'une année d'imposition signifie les biens à l'égard desquels il a été accordé au contribuable une déduction en vertu des règlements édictés sous le régime de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, ou à l'égard desquels le contribuable a droit à une telle déduction, en calculant le revenu de ladite année d'imposition ou d'une année d'imposition antérieure;

ajoutée une subvention d'équipement, non susceptible de dépréciation, de \$38,000, pour parvenir au prix de vente de \$95,164.90. Puisqu'en 1964, la demande d'une allocation de coût en capital a été rejetée, le coût en capital non-déprécié du bâtiment aurait été de \$55,384.82, dont \$33,384.82 auraient pu faire l'objet d'une allocation de coût en capital; par ailleurs, le coût en capital non-déprécié de l'équipement aurait été de \$107,364.90, dont \$69,364.90 auraient pu faire l'objet d'une allocation de coût en capital. Sur la base de ce calcul, l'appelant prétend que le bâtiment et son équipement ont été régulièrement vendus pour leur coût en capital respectif, diminué de l'allocation de coût en capital accumulée (si l'on ne tient pas compte du fait que la dépréciation de 1964 a été par la suite refusée) et qu'il n'était pas question de vendre pour une somme excédant le coût en capital non-déprécié, au sens de l'article 20(1).

Bien que ces calculs expliquent comment l'appelant est parvenu aux prix de vente pour lesquels le bâtiment et l'équipement ont été vendus à la compagnie, l'appelant fait, aux paragraphes 2 et 3 de son appel, un calcul supplémentaire, sur une base différente, qui le conduit à la même conclusion, à savoir que l'allocation de coût en capital réclamée en 1962 et 1963 ne peut faire l'objet d'une reprise. Il fonde son argument sur le fait que les prix de vente du bâtiment et de son équipement étaient respectivement basés sur leur coût en capital non-déprécié au moment de la vente, et que, dans les deux cas, ces valeurs comportaient d'une part un élément dépréciable et d'autre part un élément non-dépréciable, représentant la valeur de la subvention. Soutenant que l'article 20(6)g) s'applique en l'espèce, il prétend que la contre-valeur correspondait en partie aux biens dépréciables et en partie à «autre chose» c'est à dire à la fraction non-dépréciable, et que le prix de vente devrait être imputé selon les mêmes proportions. Appliquant ceci aux chiffres en question, il démontre que le coût en capital de l'équipement s'élevait à \$119,774.90 avant l'allocation de coût en capital, dont \$81,774.90 pour sa partie dépréciable et \$38,000, soit le montant de la subvention, pour sa partie non-dépréciable; l'élément dépréciable représentant donc 68.27 p. 100 du coût en capital de l'équipement. De même, le coût en capital du bâtiment s'élevait à \$57,784.82 avant l'allocation de coût en capital, dont \$35,784.82 pour sa partie dépréciable et \$22,000 pour sa partie non-dépréciable; l'élément dépréciable représentant 61.93 p. 100 du coût en capital du bâtiment. Appliquant le pourcentage de 68.27 au prix de vente de l'équipement, fixé à \$95,164.90, il conclut que la fraction du prix de vente imputable à l'élément dépréciable s'élevait à \$64,969, alors que \$30,195.90 étaient imputables à l'élément non-dépréciable; de même, appliquant le pourcentage de 61.93 au prix de vente du bâtiment, fixé à \$53,884.82, il conclut que la somme de \$33,370.87 était imputable à l'élément dépréciable et celle de \$20,513.95 à l'élément non-dépréciable.

Puisque, après avoir déduit en 1962 et en 1963 l'allocation de coût en capital de \$12,410.90 pour l'équipement, l'élément dépréciable a, par là même, été réduit de \$81,774.90 à \$69,364.90 au moment de la vente, et que ce dernier montant est supérieur à celui de \$64,969 que l'on a touché à la suite de la vente, il n'y a pas eu récupération de l'allocation du coût en capital. De la même manière, en ce qui concerne le bâtiment, puisque l'élément dépréciable a de même été réduit de \$35,784.82 à \$33,384.82 au

moment de la vente, par déduction des \$2,400 représentant l'allocation de coût en capital pour les années 1962 et 1963, et que le prix de vente de cet élément dépréciable était de \$33,370.87, soit encore une fois légèrement inférieur, il affirme qu'il n'y a pas eu, ici encore, récupération de l'allocation du coût en capital.

Afin de trancher la question, il faut déterminer si l'article 20(6)g) de la loi doit ou peut s'appliquer en l'espèce. Les avocats ont admis qu'il n'y a pas de jurisprudence appliquant cet article dans le cas où une subvention non-dépréciable constitue une partie de la valeur des biens aliénés; je n'en ai moi-même point trouvé. La jurisprudence ne porte que sur des cas où le prix de vente représente, en partie, le paiement d'un bien susceptible de dépréciation et en partie le paiement d'un bien qui n'est pas susceptible de dépréciation, et où le prix est alors ventilé entre ces deux éléments; c'est le cas par exemple de la fraction du prix imputable au bâtiment par opposition au terrain sur lequel il est situé, ou de la fraction imputable à la vente de l'équipement par opposition à la fraction imputable au fonds de commerce. L'avocat de l'intimé a admis que si, par exemple, la subvention avait été entièrement consacrée à l'achat d'une pièce bien particulière d'équipement, il n'y aurait eu alors aucune objection à l'application de l'article 20(6)g), imputant le prix de vente de l'ensemble de l'équipement en partie à la valeur de l'équipement susceptible de dépréciation et en partie à la valeur de cette pièce d'équipement en particulier, qui n'est pas susceptible de dépréciation. Il a cependant affirmé que la situation est différente quand il n'y a vente que d'une seule masse, telle que, en l'espèce, l'équipement ou le bâtiment; il soutient qu'on ne peut alors donner à la partie de l'équipement ou du bâtiment qui ne correspond pas à la subvention une valeur distincte et indépendante de la partie subventionnée et donc non susceptible de dépréciation; il conclut que les prix ne peuvent être ventilés entre la fraction payée pour le bien dépréciable et la fraction payée pour «autre chose».

L'avocat de l'appelant, pour sa part, a soutenu que, bien que ce soit le bien lui-même qui ait été vendu et non deux éléments distincts, l'un dépréciable et l'autre non-dépréciable, la contre-valeur ne pouvait être considérée comme ayant été payée en totalité pour la fraction de valeur des biens qui était dépréciable, puisque la valeur totale du bien incluait également la valeur de l'élément non-dépréciable, qui n'avait pas subitement disparu, et qu'une fraction du prix devait être imputable à cet élément comme représentant «autre chose», comme si, par exemple, il s'était agi du terrain sur lequel le bâtiment avait été construit.

Bien que l'argument de l'appelant, qui semble ne pas avoir été soulevé devant la Commission d'appel de l'impôt car on n'y fait pas allusion dans le jugement, présente un certain intérêt quant à l'application de l'article 20(6)g) à l'espèce, je suis obligé de conclure qu'il ne tient pas.

Ni dans le cas du bâtiment ni dans celui de l'équipement, nous n'avons affaire à des valeurs pouvant être ventilées en éléments distincts, l'un dépréciable et l'autre non. Le bâtiment est lui-même par nature, un bien «d'un contribuable, susceptible de dépréciation et appartenant à une catégorie prescrite» et il en est de même de l'équipement. L'article 20(6)h) limite artificiellement, pour tenir compte des subventions, la possibilité de déprécier

en totalité le coût du bâtiment ou de l'équipement, en déclarant que «le coût en capital desdits biens est censé être le montant que ces biens ont coûté en capital au contribuable moins le montant de l'octroi, de la subvention ou autre aide». Le fait que, en raison de cet article, seule une fraction du coût en capital du bien puisse faire l'objet d'une allocation de coût en capital, ne change pas pour autant la nature du bien lui-même, qui reste un bien susceptible de dépréciation, sous la seule réserve de cette limitation.

En vertu de cette interprétation, le versement de la contre-valeur doit être censé correspondre à l'achat du bien susceptible de dépréciation appartenant au contribuable; et puisque les prix de \$53,884.82 payé pour le bâtiment et de \$95,154.90 payé pour l'équipement excédant dans l'un et l'autre cas leur coût en capital non-déprécié pour le contribuable au moment de la vente, de \$33,384.82 et de \$69,364.90 respectivement, coût en capital déterminé en application des dispositions de l'article 20(6)h), les allocations de coût en capital réclamées dans les deux cas pour 1962 et 1963 peuvent faire l'objet d'une reprise.

L'appel est donc rejeté avec dépens.

---