

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20130417

Dossier : A-299-11

Référence : 2013 CAF 92

**CORAM : LE JUGE NOËL
LE JUGE PELLETIER
LE JUGE MAINVILLE**

ENTRE :

C.A.E. INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Montréal (Québec), le 17 janvier 2013.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 17 avril 2013.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE PELLETIER
LE JUGE MAINVILLE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20130417

Dossier : A-299-11

Référence : 2013 CAF 92

**CORAM : LE JUGE NOËL
LE JUGE PELLETIER
LE JUGE MAINVILLE**

ENTRE :

C.A.E. INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE NOËL

[1] La Cour est saisie d'un appel et d'un appel incident dirigés à l'encontre d'une décision rendue par le juge Jorré de la Cour canadienne de l'impôt (juge de la CCI) accueillant, en partie, l'appel de C.A.E. Inc. (l'appelante ou CAE) interjeté à l'égard de cotisations émises pour ses années d'imposition 2000, 2001 et 2002.

[2] Le litige porte sur l'impact fiscal de l'utilisation et la vente de simulateurs de cabines d'avion dans le cadre de l'entreprise de l'appelante. L'appel porte sur le traitement fiscal des sommes reçues par l'appelante suite à la vente de quatre de ces simulateurs. Le juge de la CCI a conclu que ces sommes furent reçues à compte du revenu mais que l'appelante avait tout de même droit à une déduction pour amortissement à l'égard de deux de ces simulateurs pour les années précédant celle de leurs ventes, compte tenu de l'utilisation qui en était faite. Il a aussi confirmé le droit de l'appelante à l'amortissement à l'égard de trois autres simulateurs puisqu'ils étaient utilisés de même façon. Au total, sept simulateurs sont en cause.

[3] Selon CAE, le gain réalisé suite à la vente des simulateurs est de nature capitale, et le juge de la CCI n'aurait pu tirer la conclusion contraire s'il avait dûment considéré le fait que ces ventes s'inscrivaient dans le cadre d'une opération de financement. L'intimée pour sa part soutient dans le cadre de son appel incident que les simulateurs qui ont donné lieu à l'amortissement réclamé n'étaient pas des biens amortissables puisqu'ils étaient détenus afin d'être vendus.

[4] Par les motifs qui suivent, je suis d'avis d'accorder l'appel et de rejeter l'appel incident sauf quant à deux des cinq simulateurs visés par cet aspect de la décision du juge de la CCI.

LES DISPOSITIONS STATUTAIRES

[5] Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi) et du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945 (le Règlement), auxquelles je fais référence au cours de l'analyse sont reproduites en annexe aux présents motifs.

LES FAITS

[6] L'appelante a un exercice financier qui se termine le 31 mars, de sorte que les années d'imposition en cause débutent le 1^{er} avril de l'année de calendrier qui précède et se terminent le 31 mars 2000, 2001 et 2002 respectivement (voir la définition du terme « année d'imposition » à l'alinéa 249(1)a) de la Loi).

[7] L'entreprise de l'appelante comporte la fabrication de simulateurs principalement aux fins de leurs ventes. Elle offre aussi ses simulateurs en location à court ou long terme et les utilise dans le cadre de son entreprise de services de formation au vol (motifs au para. 16).

[8] Vu le coût élevé de la fabrication de simulateurs et le fait qu'un simulateur a une utilisation qui est propre au type particulier de l'avion pour lequel il est conçu, l'appelante ne construit pas un simulateur sans avoir un acheteur ou un « locateur-clé » qui justifie l'investissement requis pour sa fabrication (motifs au para. 18).

[9] C'est l'utilisation à plusieurs fins que faisait l'appelante de ses simulateurs pendant la période en cause qui est à la source du litige. Les faits relatifs à chacun des simulateurs en cause sont décrits de façon détaillée par le juge de la CCI. Il est utile d'en faire un bref rappel.

- Simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada)

[10] Les faits relatifs à l'utilisation du simulateur pour appareils Canadair Regional Jet CL-65 et du simulateur Airbus A330/A340 (Air Canada) (les simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada)) sont essentiellement les mêmes (motifs aux para. 19 à 36 et 148 à 152). Ces deux simulateurs ont été loués à long terme à Air Canada à compter de juillet 1998 et furent vendus à la Bank of America Canada Leasing VIII Company (Bank of America) dans le cadre d'une opération de financement au cours de l'année 2000, laquelle les a, par la suite, loués à l'appelante pour une période de vingt ans (motifs au para. 26). L'appelante les a à son tour loués à Air Canada selon des conditions à peu près identiques au premier bail entre elle et Air Canada (motifs à la note 91). Les baux comportaient une option d'achat libellée comme suit :

Air Canada shall have the right to purchase the Equipment upon giving CAE three (3) months prior written notice and upon mutually acceptable terms and conditions.

[11] La vente des simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) à Bank of America s'est effectuée à un prix qui dépassait leur valeur comptable de près de 15 millions, montant que l'appelante a traité comme étant un gain en capital. L'allocation du coût en capital avait été réclamée pour les années antérieures. Bien que ces années ne soient pas en cause, la question à savoir si l'appelante avait droit à ces déductions est pertinente aux fins du calcul de l'amortissement réclamé pour l'année d'imposition 2000 (motifs à la note 92).

- Simulateurs Airbus A320 et A330/A340 (Toronto)

[12] Un simulateur A320 et un autre simulateur A330/A340 ont été fabriqués en vue de leur utilisation au Centre de formation au vol opéré par l'appelante à Toronto (les simulateurs Airbus A320 et A330/340 (Toronto)) (motifs au para. 37). Deux lignes aériennes s'étaient engagées à en faire l'utilisation pendant plusieurs années (motifs au para. 40). Des contrats de ventes-locations identiques à ceux signés avec la Bank of America ont été conclus lorsque ces simulateurs sont devenus opérationnels au cours de l'année d'imposition 2002, sauf quant à la durée de la période de location, vingt-et-un an plutôt que vingt. Seul le caractère fiscal du produit de ces ventes est en cause (motifs au para. 45).

- Simulateur Airbus A320

[13] Un deuxième simulateur A320 fut construit suite à une entente intervenue avec Airbus Industries (le simulateur Airbus A320). Le simulateur devait être construit et installé dans les locaux d'Airbus à Toulouse et être opérationnel à compter du milieu de l'année 1998 (motifs au para. 46). L'entente stipulait qu'après une période initiale, Airbus avait l'option de louer le simulateur ou en faire l'acquisition. Des prix fixes étaient prévus dans les deux cas (motifs au para. 47). L'option de location fut levée et le simulateur fut éventuellement vendu à Khalifa Airways en 2003 (motifs au para. 50). La seule question en litige à l'égard de ce simulateur est de savoir si l'appelante avait droit à l'amortissement pour les trois années d'imposition en cause (motifs au para. 161).

- Simulateur Airbus A320 (US Airways)

[14] Un troisième simulateur A320 fut fabriqué pour US Airways (le simulateur Airbus A320 (US Airways)). Cette commande fut annulée en juin 2000, mais l'appelante a décidé d'en compléter la construction. Le simulateur est devenu opérationnel au cours de l'année 2000 (motifs au para. 52) et a été utilisé par l'appelante à des fins de formation, de l'automne 2000 à décembre 2001 (motifs au para. 169). En août 2001, il a été loué à une ligne aérienne pour une période de cinq ans et devait à cette fin être mis en service le 30 juin 2002 (motifs au para. 55). Le simulateur fut vendu par la suite par l'appelante à sa filiale, qui opérait un Centre de formation au vol à Denver au Colorado (motifs aux para. 59 et 60). Seul le droit de l'appelante de réclamer l'amortissement pour l'année d'imposition 2002 est en cause (motifs au para. 168).

- Simulateur Boeing 747-400

[15] Finalement, le simulateur Boeing 747-400 fut acquis par l'appelante en 1997 en vue de sa vente ou sa location à United Airlines (le simulateur Boeing 747-400). Une entente fut signée en 1999 prévoyant son utilisation par United Airlines pour la formation de ses pilotes. L'entente comportait une option d'achat ferme qui ne fut jamais exercée. Cette option était en vigueur pendant les années d'imposition 2000 et 2001. Après un peu plus de deux ans, United Airlines a mis fin à l'entente et le simulateur fut transféré au Centre de formation de l'appelante à Toronto (motifs au para. 65). Le juge de la CCI précise que le litige porte sur le droit à l'amortissement, et se limite aux deux années pendant lesquelles le simulateur fut loué à United, soit les années d'imposition 2000 et 2001. (L'intimée a concédé que l'appelante avait droit à l'amortissement pour l'année d'imposition

2002, pendant laquelle le simulateur était utilisé au centre de formation de l'appelante à Toronto (motifs au para. 164)).

- Les cotisations

[16] Les cotisations qui ont donné lieu à l'appel furent émises par le ministre du Revenu national (le ministre) en tenant pour acquis que les quatre simulateurs vendus par l'appelante au cours de la période en cause (soit les simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) ainsi que les simulateurs Airbus A320 et A330/A340 (Toronto)), le furent dans le cadre de son entreprise de vente et que donc la plus-value réalisée lors de ces ventes constitue du revenu. Des bénéfices totalisant 27 millions furent ainsi ajoutés aux revenus de l'appelante.

[17] Ces cotisations avaient pour effet de contrer la position prise par l'appelante dans ses déclarations d'impôt, selon laquelle les gains réalisés étaient de nature capitale. Le ministre a aussi tenu pour acquis que les cinq simulateurs qui font l'objet de l'appel incident (soit les simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada), Airbus A320, Airbus A320 (US Airways) et Boeing 747-400) étaient détenus aux fins de leurs ventes pendant les années pour lesquelles l'amortissement fut réclamé, et que donc l'appelante n'avait pas droit à cette déduction.

DÉCISION DU JUGE DE LA CCI

[18] Le juge de la CCI a donné raison à l'intimée quant à la première question et à l'appelante quant à la deuxième.

[19] Il débute son analyse en identifiant la nature de l'entreprise de l'appelante. Selon lui, l'appelante exploite les simulateurs qu'elle fabrique de trois façons : la vente, la location ou leur utilisation afin d'offrir des services de formation (motifs au para. 16). Bien que l'entreprise de l'appelante comporte ces trois aspects, le juge de la CCI précise qu'elle exploite une seule entreprise, soit celle de tirer profit d'une façon ou d'une autre des simulateurs qu'elle fabrique (motifs aux para. 67 à 71).

[20] Le juge de la CCI aborde d'abord la question de savoir si la vente des quatre simulateurs a donné lieu à un revenu ou à un gain en capital. Il constate que la construction d'un simulateur aux fins de sa vente donne lieu, le cas échéant, à un revenu (motifs au para. 81). Qu'en est-il cependant de la situation du fabricant de simulateurs qui les loue ou les utilise pour produire un revenu pendant plusieurs années avant qu'ils soient vendus (motifs au para. 82). Après s'être dit surpris du fait que cette question ne se soit pas posée plus souvent, il poursuit l'analyse (motifs au para. 85).

[21] Le juge de la CCI identifie dans un premier temps l'approche préconisée par la jurisprudence pour déterminer le caractère fiscal d'une transaction (*Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103 (*Friesen*); *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, House of Lords, [1925] A.C. 469 (*Gloucester*); *Anderson Logging Co. v. The King*, [1925] S.C.R. 45 (*Anderson*)). Il est clair que la vente des simulateurs aurait donné lieu à un revenu s'ils avaient été vendus à une ligne aérienne plutôt qu'à une institution financière (motifs aux para. 88 à 100).

[22] Le fait que les ventes furent effectuées dans le cadre d'une opération de financement, est-il susceptible de changer le résultat (motifs au para. 101)? Le juge de la CCI explique que bien que les institutions financières ne soient pas des clients de l'appelante, cette dernière, en « monétisant » la valeur des simulateurs, a récupéré le capital investi ainsi qu'une plus-value (*i.e.* son profit) de la même façon que si elle avait vendu les simulateurs à une ligne aérienne (motifs aux para. 102 à 107). Selon le juge de la CCI, le fait que ces ventes ont eu lieu dans un but de financement ne change pas la nature du gain réalisé; il s'agit d'un revenu (motifs au para. 108).

[23] Le juge de la CCI aborde ensuite la question de l'amortissement. Il affirme d'entrée de jeu que bien que l'alinéa 1102(1)*b*) du Règlement précise qu'un bien qui figure à l'inventaire n'est pas un bien amortissable, rien « n'exige que les biens amortissables soient des biens qui donnent lieu à un gain en capital au moment de leurs ventes » (motifs au para. 118). Selon lui, la vente d'un bien amortissable peut donner lieu soit à un revenu ou à un gain en capital selon les circonstances (motifs au para. 122).

[24] Bien que la Cour suprême dans l'affaire *Friesen* dit le contraire (*Friesen* au para. 28), le juge de la CCI explique que cette décision ne fait pas jurisprudence puisqu'elle exclut la possibilité qu'un bien qui est en inventaire dans l'année de sa vente puisse être traité autrement dans une autre année (motifs au para. 135 *in fine*). Plus précisément, cette décision (motifs au para. 137) :

[...] implique que l'approche que je viens de décrire est impossible, car un simulateur serait soit de l'inventaire, soit un bien en immobilisation. De plus, la nature du bien ne pourrait changer d'année en année et, en conséquence, si la vente des simulateurs produisait un revenu, cela signifierait qu'il s'agit d'inventaire qui, en vertu du Règlement, ne serait pas amortissable [citation omise].

[25] Fort de ce constat, le juge de la CCI conclut (motifs, au para. 145) :

[...] je ne suis pas lié par l'affirmation que tous les biens sont soit de l'inventaire, soit des biens donnant lieu à un gain en capital, et que la catégorie ne peut changer d'une année à l'autre.

[26] Ayant établi qu'un bien peut changer de nature selon son utilisation, le juge de la CCI revient à l'approche préconisée et explique qu'une analyse doit être effectuée chaque année pour déterminer le caractère fiscal des simulateurs puisque cette caractérisation peut évoluer d'une année à l'autre (motifs au para. 132). Adoptant cette approche, il revoit les circonstances entourant l'utilisation qui fut faite des cinq simulateurs pour lesquels l'amortissement fut réclamé (motifs aux para. 132 et 133).

[27] Après analyse, le juge de la CCI conclut que les simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) étaient utilisés pour gagner un revenu de location au cours des années précédant leurs ventes alors qu'ils étaient loués à long terme à Air Canada. Selon son analyse, ces simulateurs étaient utilisés afin de générer des revenus de location et ont par la suite été affectés à l'inventaire au plus tôt au début de l'année d'imposition pendant laquelle ils furent vendus (motifs aux para. 148 à 152).

[28] Il en est de même pour le simulateur Airbus A320 qui fut utilisé pour gagner du revenu de location au cours des trois années en cause. Selon le juge de la CCI, ce n'est qu'au moment de sa vente à Khalifa Airways en 2003 que ce simulateur a changé de vocation et a été affecté à l'inventaire (motifs aux para. 153 à 161).

[29] Quant au simulateur Boeing 747-400, le juge de la CCI, après avoir noté qu'il n'aurait pas pu être vendu avant que United n'ait mis fin au bail et qu'il avait été utilisé pour générer un revenu de location pendant les années à l'égard desquelles l'amortissement a été réclamé, conclut que l'appelante avait droit à cette déduction (motifs aux para. 165 à 167).

[30] Finalement, le simulateur Airbus A320 (US Airways) fut utilisé afin de générer des revenus de services au moins jusqu'en décembre 2001 (motifs au para. 169). Il fut par la suite loué pour une période de cinq ans à compter de juin 2002. Bien que l'appelante aurait pu mettre fin à ce contrat plus tôt, rien ne laissait croire que le bail serait écourté. Le juge de la CCI conclut que ce simulateur était utilisé pour générer des revenus de location pendant l'année d'imposition 2002 et donc que l'appelante avait droit à l'amortissement réclamé (motifs aux para. 170 à 173).

[31] Le juge de la CCI discute aussi brièvement l'impact sur le droit à l'amortissement qu'auraient pu avoir les options d'achats conférées par l'appelante sur quatre des cinq simulateurs. Il conclut d'une part que les options conférées à Air Canada (simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) n'étaient pas des options fermes. Selon lui, « il est toujours possible qu'un propriétaire et un locataire s'entendent sur une vente d'un bien loué » (motifs au para. 150).

[32] Quant aux options conférées à United Airlines (simulateur Boeing 747-400) et à Airbus (simulateur Airbus A320), le juge de la CCI a conclu qu'elles n'avaient pas à être prises en compte puisque leur exercice était peu probable (motifs au para 163 et motifs confidentiels, aux para. 155 et 156).

POSITION DES PARTIES

- L'appel

[33] CAE soutient que le juge de la CCI a commis une erreur de droit en concluant que les ventes-locations donnaient lieu à un revenu. Le juge de la CCI, après avoir constaté que les contrats mettant sur pied le financement devaient être considérés comme un tout (motifs au para. 24), aurait dû constater que ces ventes ne furent pas effectuées dans le cours normal des affaires (mémoire de l'appelante au para. 11).

[34] Selon l'appelante, le juge de la CCI n'a pas tenu compte du fait qu'elle n'aurait jamais pu faire de profit en vertu de ces ventes-locations puisque les coûts de location qu'elle s'engage à payer excèdent toujours les produits de cession en faveur des institutions financières (mémoire de l'appelante au para. 12).

[35] Le juge de la CCI n'aurait pas non plus tenu compte du fait que dans le cadre de ces transactions, l'appelante ne s'est pas départie de son investissement dans les simulateurs aux fins de réaliser un profit, mais dans le but d'obtenir un financement (mémoire de l'appelante au para. 18b)). D'ailleurs, les états financiers ne reconnaissent pas le soi-disant « profit » réalisé sous l'aspect « vente » de l'entente mais sert plutôt à réduire les dépenses encourues sous l'aspect « location » de l'entente (mémoire de l'appelante au para. 8h)).

[36] L'appelante soutient que si le juge de la CCI avait tenu compte de ces facteurs, il n'aurait pu conclure que ces ventes s'apparentent à des ventes effectuées à une ligne aérienne dans le cours normal des affaires.

[37] En réponse, l'intimée soutient que c'est à bon droit que le juge de la CCI a conclu que la plus-value réalisée suite aux ventes-locations constitue un revenu. Selon elle, le fait que les simulateurs ont été vendus dans un but de financement n'a pas pour effet d'écarter les principes usuels pour déterminer le caractère fiscal du produit. À cet égard, le but de la vente ou l'identité de l'acheteur ne change en rien le traitement fiscal (mémoire de l'intimée au para. 5). Selon l'intimée, les prétentions de l'appelante sur ce plan reposent sur aucun principe reconnu et sont contraire à une jurisprudence bien établie (*ibidem*).

[38] L'intimée ajoute que la vocation première de l'appelante est la vente de simulateurs puisque cette activité génère la presque totalité (*i.e.* 98%) de ses revenus. Le fait que l'appelante a senti le besoin de diversifier ses activités afin de générer des revenus par d'autres modes ne change en rien le fait qu'elle a toujours l'intention de vendre les simulateurs qu'elle fabrique (mémoire de l'intimée au para. 6). Selon elle, les simulateurs fabriqués par l'appelante sont des biens détenus pour la vente dès leur fabrication et le demeure jusqu'à leurs ventes sans exception.

[39] C'est donc à bon droit que le juge de la CCI a conclu que le bénéfice réalisé suite à la vente des simulateurs constitue un revenu d'entreprise.

- *Appel incident*

[40] L'intimée soutient d'abord que le juge de la CCI, ayant conclu que les simulateurs faisaient partie de l'inventaire au moment de leurs ventes, se devait de conclure que ces simulateurs étaient en inventaire et donc des biens non-amortissables dans les années qui précèdent leur vente. Selon elle, l'arrêt *Friesen* énonce le principe selon lequel un bien qui est en inventaire lors de sa vente doit être traité de la même manière pendant les années qui précèdent celle de sa vente (mémoire de l'intimée au para. 70).

[41] L'intimée soutient que le juge de la CCI a commis une erreur en écartant la décision de la Cour suprême dans *Friesen* au motif qu'elle a mal été décidée ainsi qu'en concluant que les biens amortissables ne sont ni des biens en inventaire ni des biens en immobilisation. Selon l'intimée, cela aboutit à la création d'une troisième catégorie de biens qui n'est pas reconnue par la Loi (mémoire de l'intimée au para. 74).

[42] Selon l'intimée, la seule façon de permettre qu'un bien soit traité de façon différente d'une année à l'autre est de faire appel à la notion de changement d'usage. En effet, il n'est pas impossible qu'un bien en inventaire devienne un bien en immobilisation (ou vice versa) en vertu de la Loi mais ce changement doit être clairement démontré avant que l'on puisse y donner effet (mémoire de l'intimée aux para. 90 et 91).

[43] C'est donc à tort que le juge de la CCI a conclu que l'appelante avait droit à l'amortissement réclamé.

- Représentations additionnelles

[44] Avant l'audition, la Cour a émis une directive demandant aux parties de faire valoir leur position sur l'application possible du paragraphe 45(1) de la Loi, compte tenu du changement d'usage constaté par le juge de la CCI à l'égard de certains des simulateurs en cause (motifs aux para. 148 à 152).

[45] En réponse, l'appelante a fait valoir que dans l'hypothèse où ces simulateurs ont perdu leur qualité de biens amortissables lorsqu'ils ont été affectés à l'inventaire, comme le juge de la CCI l'a conclu, il y a eu changement d'usage, et le paragraphe 45(1) ainsi que le paragraphe 13(7) s'appliquent (commentaires de l'appelante aux para. 2 et 6). Vu ces textes, les simulateurs sont réputés avoir été vendus à un moment quelconque avant leurs ventes aux institutions financières pour un produit égal à leur juste valeur marchande, soit le prix obtenu des institutions financières, et leur coût est ajusté en conséquence. Il s'ensuit que même si le juge de la CCI a eu raison de conclure que la vente aux institutions financières relève du compte de revenu, aucun revenu n'en découle puisque les simulateurs furent vendus pour un montant égal à leur coût (*ibidem*).

[46] L'intimée pour sa part a d'abord soutenu que le changement identifié par le juge de la CCI n'était pas suffisamment clair pour donner lieu à un changement d'usage (mémoire de l'intimée aux para. 90 et 91). En réponse à la directive, l'intimée a fait valoir que de toute manière le paragraphe 45(1) – et présumément le paragraphe 13(7) qui est libellé de même façon – ne peuvent s'appliquer puisqu'il n'y a pas de changement d'utilisation lorsqu'un bien amortissable est affecté à l'inventaire (commentaires de l'intimée au para. 2).

[47] Plus précisément, l'intimée soutient que puisque les simulateurs sont utilisés pour gagner un revenu dans un cas comme dans l'autre, il n'y a pas de changement d'utilisation (*idem* aux para. 4 à 6).

ANALYSE ET DÉCISION

- Norme de contrôle

[48] La norme de contrôle applicable à une question qui porte sur l'interprétation d'une disposition législative ou l'identification d'un principe juridique découlant de la jurisprudence est celle de la décision correcte. Par contre, cette Cour n'est pas autorisée à intervenir à l'égard d'une conclusion de fait ou une conclusion mixte de fait et de droit en l'absence d'une erreur manifeste et déterminante (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

- L'appel

[49] Le juge de la CCI a conclu que la vente des quatre simulateurs a eu lieu à compte de revenu. Pour en arriver à cette conclusion, il a adopté l'approche énoncée dans l'affaire *Gloucester*, telle qu'elle fut appliquée par la Cour de l'Échiquier dans *Canadian Kodak Sales Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue - M.N.R.)*, 54 D.T.C. 1194. Cette approche a aussi été suivie par la Cour suprême dans l'arrêt *Anderson* (aux pp. 48 et 49) et n'a jamais été remise en cause.

[50] L'affaire *Gloucester* revêt un intérêt particulier puisqu'il s'agissait, comme en l'espèce, d'une entreprise qui utilisait les biens qu'elle produisait (des wagons) tant pour la location que pour la vente. Après plusieurs années d'opération selon ce modèle d'affaire, Gloucester a décidé de mettre fin à ses activités de location et de vendre tous les wagons qu'elle utilisait à cette fin. Ces ventes ont généré des sommes excédant la valeur comptable des wagons. Un débat entourant le caractère fiscal de cette plus-value s'ensuivit et les tribunaux qui furent appelés à se prononcer ont tous conclu qu'il s'agissait d'un revenu. La Chambre des Lords (Lord Dunedin) a éventuellement mis fin au litige (*Gloucester* à la p. 474) :

[...] A wagon is none the less sold as an incident of the business of buying and selling because in the meantime before sold it has been utilized by being hired out. There is no similarity whatever between these wagons and plant in the proper sense, e.g. machinery, or between them and investments the sale of which plant or investments at a price greater than that at which they had been acquired would be a capital increment and not an item of income. I think that the appeal fails.

[51] L'appelante ne remet pas en cause cette jurisprudence. Elle reconnaît aussi que le juge de la CCI a eu raison de conclure que dans l'hypothèse où les ventes avaient été faites à une ligne aérienne, les gains réalisés auraient constitué un revenu. La question qui se pose cependant est celle de savoir si le fait que les ventes ont été effectuées à des institutions financières, dans le cadre d'un financement, change ce résultat.

[52] Avant d'aborder cette question, il y a lieu de définir la nature de l'entreprise de l'appelante. Selon le juge de la CCI, l'entreprise exercée par l'appelante est celle d'exploiter à profit les simulateurs qu'elle fabrique, ce qu'elle fait de trois façons : en les vendant, en les louant ou en les

utilisant pour vendre des services de formation (motifs aux para. 16, 68, 71 et 127). Cette conclusion n'est pas remise en question dans le cadre du présent appel.

[53] Il a aussi lieu de considérer l'utilisation qui était faite des simulateurs en cause avant la signature des contrats de ventes-locations. Le juge de la CCI a conclu que les simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) étaient utilisés pour gagner des revenus de location/service (motifs aux para. 20 et 25). Par ailleurs, les simulateurs Airbus A320 et A330/A340 (Toronto) n'avaient toujours pas été utilisés lorsque le financement est intervenu, mais il ressort de la preuve qu'ils ont été fabriqués afin d'être exploités dans le volet location des activités de l'appelante puisqu'ils étaient tous deux assujettis à des contrats pré-négociés qui prévoyaient leur location pour des périodes minimum de trois à six ans (motifs aux para. 37 à 41).

[54] Gardant ceci à l'esprit, qu'en est-il du fait que les simulateurs furent vendus à des fins de financement?

[55] Je précise d'emblée que c'est la nature du bien assujetti à la vente qui sert à déterminer le traitement fiscal qui en découle (*Friesen* au para. 28). C'est donc que si les simulateurs étaient, entre les mains de l'appelante, des biens détenus pour la vente – plus précisément de l'inventaire – lorsque les ventes-locations ont eu lieu, la plus-value qui en découle constitue un revenu peu importe le fait que la vente s'est effectuée dans le cadre d'un financement.

[56] Cela dit, le fait que les ventes furent effectuées à des fins de financement et que les simulateurs étaient, et sont demeurés, à la disposition de l'appelante après le financement sont des facteurs qui sont utiles pour définir la nature fiscale des simulateurs au moment de leur vente.

[57] À cet égard, je souligne d'abord le fait que conformément au plan d'affaire, les simulateurs ont conservé la même vocation dans le volet location de l'entreprise de l'appelante avant, pendant et après leurs ventes aux institutions financières. Sur le plan opérationnel rien n'a changé.

[58] Deuxièmement, les ventes-locations n'ont pas eu lieu dans le cours normal des activités de vente de l'appelante. Dans ces circonstances, le fait que les ventes ont généré une plus-value ne signifie pas nécessairement qu'il s'agit d'un revenu.

[59] Troisièmement, le juge de la CCI a reconnu que les aspects vente et location des contrats formaient un tout (motifs au para. 24). Il devait donc tenir compte du fait que dans cette optique, les ventes ne pouvaient se justifier sur le plan commercial. En effet, compte tenu des loyers que l'appelante s'engageait à payer en vertu des ventes-locations, les ventes ne génèrent aucun bénéfice (dossier d'appel, vol. 7 à la p. 2183, lignes 14 à 25, et à la p. 2189, lignes 1 à 6). Ce n'est que si l'on tient compte des revenus qui seront générés par l'exploitation continue des simulateurs pendant la durée de la période de location, que les ventes-locations se justifient sur le plan commercial (dossier d'appel, vol. 7 à la p. 2189, lignes 13 à 15, et à la p. 2236, lignes 18 à 24; vol. 2 aux pp. 574 et 575).

[60] Cela explique le traitement comptable selon lequel la plus-value réalisée dans l'année initiale des contrats de ventes-locations n'est pas reconnue comme bénéfice, mais sert plutôt à

réduire la dépense de loyers sur la durée du contrat. On peut lire dans le rapport annuel pour l'année 2003 l'explication suivante (dossier d'appel, vol. 3 à la p. 1025) :

... The difference between the proceeds received and CAE's cost to manufacture, approximately the margin CAE would record if it had a completed [Full Flight Simulator] sale to a third party, is recorded under long-term liabilities and recognized into earnings as applicable. This amount after deducting the guaranteed residual value where appropriate, is then amortized over the term of the sale and leaseback transaction as a reduction of rental expense. At the end of the term of the sale and leaseback transaction the guaranteed residual value will be taken into income should no reduction occur in the value of the underlying simulator.

[61] Pour en revenir aux motifs du juge de la CCI, l'essentiel de la conclusion qu'il a tirée est qu'en « monétisant » la valeur des simulateurs, l'appelante n'a pas agi différemment que ce qu'elle fait lors d'une vente régulière à une ligne aérienne, *i.e.* elle a réalisé « son profit » (motifs au para. 107).

[62] À mon humble avis, l'analyse doit être plus ciblée. Le juge de la CCI n'aurait pu en arriver à cette conclusion s'il avait effectué son analyse dans la perspective de l'entreprise de l'appelante. Ce que recherchait l'appelante était la « monétisation » des simulateurs afin d'assurer la pérennité de l'entreprise tout en s'assurant que ces simulateurs demeureraient à sa disposition en vue d'une exploitation à long terme. Le fait que les ventes-locations ne peuvent se justifier sur le plan affaire autrement que dans cette perspective est à mon avis important.

[63] En l'espèce, les faits sont analogues à ceux dont était saisi le juge Jackett – alors président de la Cour de l'Échiquier – dans l'affaire *Allarco Developments Ltd. v. Minister of National Revenue*, 70 DTC 6274 (*Allarco*). Cette décision mérite qu'on s'y attarde.

[64] Allarco œuvrait dans le domaine du commerce immobilier. Elle achetait certaines propriétés afin de les revendre et d'autres dans la perspective d'une exploitation à long terme. L'un de ses projets d'achat/vente s'est heurté à un règlement de zonage. Afin de régler le problème, Allarco a réussi à convaincre la Ville d'Edmonton de lui céder un terrain situé au centre-ville (le Bellamy Hill site) en échange d'une partie des terrains visés par le règlement de zonage. Allarco projetait d'utiliser le Bellamy Hill site afin d'y construire un large complexe hôtelier en vue d'une exploitation à long terme. Avant de procéder, elle devait obtenir le financement requis.

[65] Une compagnie d'assurance (la Great West) a accepté de financer le projet à la condition qu'Allarco lui cède le Bellamy Hill site pour le prix de 1 000 000 \$ et s'engage à exploiter le complexe hôtelier en tant que locataire en vertu d'un bail de 99 ans. Cette vente a permis à Allarco de réaliser une plus-value de 699 900 \$ que le ministre s'est empressé de cotiser en tant que revenu. L'appel d'Allarco s'ensuivit.

[66] Le juge Jackett après avoir constaté que l'entreprise d'Allarco avait une double vocation, a tranché la question comme suit (*Allarco* à la p. 6277) :

.. I find, on the evidence, that the appellant acquired the Bellamy Hill site for the exclusive purpose of creating thereon an income producing asset, that it carried out that purpose and that the sale to Great West Life was an integral part of the financing arrangement that was worked out for it by Great West to fit in with Great West's preferred method of financing such an operation. Looked at another way, the acquisition from the City and the re-sale to Great West were only part of a series of transactions whereby the appellant acquired an income producing asset consisting of a 99-year lease of a garage and a hotel. These transactions were clearly not transactions in the course of carrying on the trading activities of the appellant. ...

[67] Le juge de la CCI semblait d'avis que ce raisonnement avait été écarté par la Cour suprême dans l'appel qui s'ensuivit (motifs à la note 72), mais il n'en est rien. La décision de la Cour Suprême (*Canada (ministre du Revenu national – M.R.N.) c. Allarco Developments Ltd.*, [1974] R.C.S. 730 (*Allarco*, C.S.)) fut rendue en fonction d'un autre argument – à savoir que l'échange préalable de terrains avec la Ville s'était effectué à compte de revenu (*Allarco*, C.S. à la p. 736).

[68] Le juge Jackett n'a pas traité de cette question faute de preuve (*Allarco*, p. 6277, colonne de droite). La Cour suprême (le juge Martland rédigeant les motifs de la majorité) a jugé que la preuve était suffisante pour trancher cette question et a conclu que l'échange préalable des terrains avait donné lieu à un produit égal à la valeur du terrain donné en échange, soit 1 000 000 \$ (*Allarco*, C.S. à la p. 741). C'est dans ce contexte que le juge Martland a précisé que le financement subséquent obtenu n'affectait en rien ce résultat (*ibidem*).

[69] L'approche énoncée par le juge Jackett quant à la question sur laquelle il s'est prononcé n'a pas été écartée par la Cour suprême et elle est à mon avis la bonne. En effet, c'est dans la perspective de l'entreprise en cause que l'analyse doit s'effectuer. En l'espèce, le volet location des ventes-locations s'échelonnait sur une période de vingt et vingt-et-un ans selon le cas, et permettait que soient poursuivies les activités de location/service de l'appelante tout au long de cette période. Le fait que les ventes-locations ne peuvent se justifier sur le plan commercial sans tenir compte des revenus de location/service que l'appelante prévoyait générer démontre que ces transactions furent conclues en fonction de l'exploitation continue des simulateurs tout au cours de la période de location. Si le juge de la CCI avait considéré la question dans cette perspective, comme il devait le faire, il aurait forcément conclu que les contrats de ventes-locations constituaient pour l'appelante

des actifs qui pouvaient lui permettre de générer des revenus de location/service au cours des vingt prochaines années. Il s'ensuit que les transactions de ventes-locations ne s'inscrivaient pas dans le cadre de son entreprise de vente.

[70] Je conclus donc que le gain réalisé le fut à compte de capital.

- *Appel incident*

[71] Après une longue analyse, le juge de la CCI a conclu que l'appelante avait droit à l'amortissement réclamé. Selon lui, ce droit est fonction de l'utilisation que l'appelante faisait de ses simulateurs au cours de chacune des années en cause (motifs au para. 132) :

Dans une telle situation, vu que la Loi s'applique année par année, je ne vois pas comment la question du caractère des simulateurs peut être résolue autrement que par un examen de leur utilisation actuelle et de tous les indices au cours de chaque année d'imposition. Cette caractérisation peut évoluer d'année en année.

[72] Il s'agit là de la bonne approche (voir par exemple *Good Equipment Ltd. c. La Reine*, 2008 CCI 28, [2008] A.C.I. no 15, aux paragraphes 8 à 11 (*Good Equipment*)), mais je dois me pencher sur les difficultés que le juge de la CCI a cru devoir surmonter afin d'y donner effet.

[73] Ces difficultés sont fonction de deux facteurs. D'abord, le juge de la CCI a retenu l'interprétation que fait l'intimée de la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Friesen*, lequel établit selon elle, qu'un bien qui est en inventaire dans l'année de sa vente ne peut être traité différemment dans les années qui précèdent la vente.

[74] De plus, le juge de la CCI ne semble pas avoir été informé du fait que la Loi comporte déjà un mécanisme qui reconnaît et tient compte des changements d'usage de biens générateurs de revenu qui peuvent être effectués au cours de l'exploitation d'une entreprise. À cet effet, le paragraphe 45(1) – qui fait partie de la Sous-section c « Gains en capital imposables et pertes en capital déductibles » – prévoit qu'un bien assujéti à un changement d'usage, soit parce qu'il cesse ou commence à être utilisé afin de gagner un revenu, est réputé avoir été vendu à sa juste valeur marchande et réacquis à ce même prix au moment où a lieu ce changement. Le paragraphe 13(7) de la Loi va dans le même sens à l'égard de biens en immobilisation qui sont amortissables, aux fins du système d'allocation du coût en capital.

[75] C'est sans faire mention de ces dispositions et dans le but de reconnaître les changements d'utilisation qu'il a identifiés que le juge de la CCI a senti le besoin de décréter l'existence d'une nouvelle catégorie de biens et de déclarer que la décision de la Cour suprême dans *Friesen* ne faisait plus autorité (motifs aux para. 137, 138, 144 et 145). À mon avis, le raisonnement du juge de la CCI sur ce plan est mal fondé et il n'était pas nécessaire de tirer l'une ou l'autre de ces conclusions pour reconnaître l'utilisation changeante des simulateurs.

[76] Contrairement à ce qu'il soutient, je ne crois pas que la Loi envisage qu'un bien puisse constituer un bien amortissable et être détenu en inventaire au même moment (motifs au para. 122). Cette conclusion ne tient pas compte de l'alinéa 1102(1)*b* du Règlement qui exclut des catégories de biens à l'égard desquelles l'amortissement peut être réclamé ceux qui « figurent à l'inventaire ». Je ne crois pas non plus que la Loi donne ouverture à la possibilité que la vente d'un « bien amortissable » puisse donner lieu à un gain en capital ou à un revenu selon les circonstances (motifs

aux para. 122 et 147). Un bien amortissable est par définition un bien en immobilisation (paragraphe 54a)), et la disposition d'un bien en immobilisation à un prix qui excède son coût ne peut qu'engendrer un gain en capital.

[77] Comme l'explique la Cour suprême dans *Friesen*, il n'existe que deux catégories de biens en vertu de la Loi, soit les biens en immobilisation lesquels lors de leur vente donnent lieu à un gain en capital et les biens détenus pour la vente – *i.e.* en inventaire – lesquels lors de leur vente donnent lieu à un revenu (*Friesen* au para. 28) :

Le deuxième problème que pose l'interprétation préconisée par l'intimée tient à son incompatibilité avec la dichotomie fondamentale que la [Loi] établit entre le revenu d'entreprise et le gain en capital. Comme cela a déjà été mentionné, la sous-section *b* de la section B de la Loi porte sur le revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien, tandis que la sous-section *c* de la section B porte sur les gains en capital. La Loi définit deux types de biens, qui correspondent respectivement à chacune de ces sources de revenu. Les biens en immobilisation (définis à l'al. 54b)) engendrent un gain ou une perte en capital lors de leur aliénation. Les biens figurant dans un inventaire sont des biens dont le coût ou la valeur entre dans le calcul du revenu d'entreprise. La Loi crée ainsi un système simple qui ne reconnaît que deux catégories générales de biens. La qualification d'un bien comme bien figurant dans un inventaire ou comme bien en immobilisation est fondée principalement sur le type de revenu qui sera tiré de ce bien.

[Je souligne]

[78] Selon le juge de la CCI, ce raisonnement se heurte à la définition du terme « immobilisations » à l'article 54 de la Loi : « [I]e fait que l'alinéa *b*) de la définition exclut les « biens amortissables » [ne] veut pas dire que selon la Loi la vente d'un bien amortissable donne nécessairement lieu à un gain en capital » (motifs au para. 122). Si tel était le cas, il n'aurait pas été

nécessaire de faire mention spécifique de « biens amortissables » ni à l’alinéa *a*) ou à l’alinéa *b*) (motifs à la note 79).

[79] Avec égards, le fait que le législateur ait senti le besoin de préciser, à l’article 54, que la catégorie de biens constituée par les « immobilisations » (« capital property », selon le texte anglais) comprend « tous biens amortissables » (54*a*)) ainsi que ceux qui, sans être amortissables, donnent lieu à un gain (ou une perte) en capital lors de leur disposition (54*b*)), s’explique par le fait que tout bien en immobilisation participe au système de gain en capital mais seuls les biens amortissables participent au système de gain en capital ainsi qu’au système d’allocation du coût en capital. L’une des conséquences est qu’une perte en capital ne peut être réalisée à l’égard d’un bien amortissable, la diminution de valeur, le cas échéant, étant prise en compte par le système d’allocation du coût en capital. Ceci explique le libellé de l’article 54.

[80] Quant à l’arrêt *Friesen*, l’énoncé au paragraphe 24 selon lequel un bien détenu en inventaire dans l’année de la vente a le même caractère au cours des années qui précèdent celle de la vente, n’a pas l’effet que le juge de la CCI lui attribue (motifs au para. 137, deuxième phrase et aux para. 138 et 145 *in fine*).

[81] La question en litige dans l’affaire *Friesen* était de savoir si le contribuable avait le droit de réclamer une perte résultant de la réduction de la valeur de son inventaire en vertu du paragraphe 10(1) de la Loi. Le bien dont il était question était un terrain acquis dans le cadre d’un « projet comportant un risque de caractère commercial » et détenu pendant quelques années sans aucune indication de modification de cette vocation. La Couronne a fait valoir, parmi d’autres arguments,

qu'il incombait au contribuable de démontrer que le terrain était détenu en inventaire non seulement dans l'année de sa vente, mais aussi au cours de chacune des années précédentes (*Friesen* au para. 23).

[82] Le juge Major, au nom de la majorité, a rejeté cet argument (*Friesen* au para. 24) :

[...]. Pris dans leur sens normal, les biens figurant dans un inventaire sont des biens qu'une entreprise détient à des fins de vente, et ce terme s'applique à ces biens autant durant l'année de la vente que durant les années au cours desquelles le bien n'a pas encore été vendu par l'entreprise.

[Je souligne]

[83] Il est clair que ce disant le juge Major ne faisait pas allusion au cas où il y a un changement d'usage et surtout n'écartait pas la possibilité qu'un bien détenu en inventaire pendant une année donnée puisse avoir été utilisé à une autre fin au cours d'une année précédente et être traité autrement aux fins de la Loi. En effet, le juge Major reconnaît expressément que les paragraphes 13(7) et 45(1) doivent trouver application lorsque les conditions particulières qui sous-tendent leur application sont présentes (*Friesen* au para. 32).

[84] Le juge de la CCI voulait de toute évidence donner effet au changement d'utilisation qu'il a constaté lorsque certains des simulateurs ont cessé d'être utilisés pour gagner du revenu et furent affectés à l'inventaire dans l'année de leurs ventes. Cependant, il n'était pas nécessaire de créer une nouvelle catégorie de biens ou répudier l'arrêt *Friesen* pour tenir compte de l'utilisation changeante de ces simulateurs.

- Les paragraphes 13(7) et 45(1) auraient-ils été applicables?

[85] Comme on peut le constater, mon désaccord avec le raisonnement du juge de la CCI est fondé sur le postulat que les paragraphes 13(7) et 45(1) auraient permis de donner effet au changement d'usage qu'il a constaté. L'intimée a cependant maintenu que ces dispositions ne pouvaient s'appliquer. Ceci aurait pour effet de laisser le problème que le juge de la CCI a péniblement tenté de résoudre sans réponse.

[86] Avant d'aborder la question, il est utile de souligner que si le juge de la CCI avait eu raison de conclure que le produit de la vente des simulateurs constituait du revenu, le paragraphe 13(7) et/ou le paragraphe 45(1) auraient eu pour effet d'effacer au moins 15 des 27 millions cotisés à l'encontre de l'appelante, soit le bénéfice qui selon le juge de la CCI fut généré par la vente des simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) (voir les para. 11 et 45, ci-haut).

[87] La position initiale de l'intimée, telle qu'exposée aux paragraphes 89 à 91 de son mémoire, était que la Loi reconnaît les changements d'usage mais que celui constaté par le juge de la CCI n'était pas suffisamment clair pour qu'effet y soit donné. Il suffit de dire à cet égard que dans l'hypothèse où il a eu raison de conclure que les simulateurs en question étaient des biens amortissables et qu'ils ont cessé d'être utilisés à ce titre lorsqu'ils ont été affectés à l'inventaire, le changement n'aurait pu être identifié plus clairement (motifs aux para. 148 à 152).

[88] Plus tard, en réponse à la directive de la Cour, l'intimée a soutenu que ces dispositions n'auraient pu s'appliquer puisqu'un bien amortissable qui est affecté à l'inventaire continu à être

utilisé pour gagner un revenu (par sa vente) de sorte qu'il n'y a pas changement d'usage au sens de ces dispositions.

[89] Ce raisonnement est décrit de façon détaillée au paragraphe 11 du Bulletin d'interprétation IT-218R qui porte sur les biens immeubles comme suit :

11. [...] De l'avis du Ministère, les changements d'usage décrits aux paragraphes 13(7) et 45(1) n'englobent pas un transfert de biens d'une fonction productrice de revenu à une autre fonction de ce genre du même contribuable. En conséquence, le Ministère est d'avis que les paragraphes 13(7) et 45(1) ne s'appliquent pas lorsque des biens immeubles, qui sont utilisés par leur propriétaire dans le but de réaliser ou de produire un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien (par exemple, un immeuble à bureaux ou un bien locatif), sont convertis par leur propriétaire en biens figurant dans un inventaire. L'utilisation (par la vente) de l'inventaire demeure une fonction productrice de revenu. Le même raisonnement s'appliquera lorsque l'inventaire est converti en biens en immobilisation, pourvu que, immédiatement après la conversion, les biens soient utilisés par leur propriétaire dans le but de réaliser ou de produire un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien. [...]

[90] Selon cette interprétation du mot « utiliser », un bien qui est détenu en inventaire et qui en est extrait afin d'être utilisé pour gagner un revenu (ou vice versa) ne pourrait jamais être assujéti aux paragraphes 13(7) ou 45(1). Seuls les biens en immobilisation qui ne sont pas utilisés pour gagner un revenu, soient les « biens à usage personnel » au sens de l'article 54, seraient visés.

[91] Il est possible de lire ces dispositions autrement. Un bien productif de revenu qui cesse d'être utilisé à cette fin et qui est mis en inventaire continu à être utilisé dans le cadre d'une entreprise puisqu'il remplit toujours une fonction essentielle, mais il ne s'agit pas d'une utilisation génératrice de revenu. La définition du terme « inventaire » – « description des biens dont le prix ou

la valeur entre dans le calcul du revenu [...] » (paragraphe 248(1)) – décrit un pur état de fait. La détention de biens en inventaire ne génère en soi aucun revenu.

[92] C'est ainsi que le Juge en chef Bowman a interprété le mot « utiliser » aux fins de l'application du paragraphe 45(1) dans *Roos v. The Queen*, 94 DTC 1094 (*Roos*), lorsqu'il a décidé qu'un terrain détenu en inventaire avait été assujéti à une disposition réputée en vertu de cette disposition lorsque l'appelant s'est mis à l'utiliser pour gagner un revenu.

[93] C'est cette lecture que semble aussi avoir faite le juge Major dans *Friesen* puisque tel qu'indiqué précédemment, ses propos sur l'application des paragraphes 13(7) et 45(1) furent mis de l'avant dans le contexte d'une discussion ayant trait à un terrain détenu en inventaire.

[94] Cette interprétation du mot « utiliser » permet que soient appliqués les paragraphes 13(7) et 45(1) dans le cas où un bien productif de revenu est affecté à l'inventaire (ou vice versa). Par contre elle écarterait la possibilité que ces dispositions s'appliquent lorsqu'un bien à usage personnel est affecté à l'inventaire (ou vice versa), si elle était reconnue comme étant la seule.

[95] À mon avis, il y a lieu de réconcilier l'interprétation sur laquelle le Ministre se fonde et celle retenue par le juge en chef Bowman et de donner effet aux paragraphes 13(7) et 45(1) tant à l'égard de biens à usage personnel qu'à l'égard de biens productifs de revenu. L'objet de ces dispositions est de reconnaître les changements d'utilisation de biens qui ont pour effet de modifier le régime fiscal qui leur est applicable afin de permettre une transition juste et équitable en fonction de valeurs précises tout en préservant l'intégrité du système fiscal.

[96] Compte tenu du but recherché, rien ne laisse croire que le législateur aurait voulu limiter l'application des paragraphes 13(7) et 45(1), de sorte que le mot « utiliser » doit être interprété de façon à respecter cette intention en lui donnant le sens proposé par le Ministre dans le cas d'un changement impliquant un bien à usage personnel, et le sens retenu par le juge en chef Bowman dans les autres cas.

[97] Cette approche se justifie compte tenu du contexte fondamentalement différent dans lequel la question se pose, selon que le bien en cause est ou non un bien à usage personnel. Dans le cas d'un bien à usage personnel, la question qui se pose est dichotomique : le bien en question est-il utilisé pour gagner un revenu ou à des fins personnelles? Dans ce contexte, une interprétation du mot « utiliser » qui reconnaît qu'un bien détenu en inventaire est utilisé pour gagner un revenu s'impose, puisque le bien doit se situer dans l'une ou l'autre de ces catégories, et par définition un bien détenu en inventaire n'est pas un « bien à usage personnel » (voir la définition à l'article 54).

[98] La question dans le contexte d'un changement d'utilisation qui n'implique pas un bien à usage personnel, se pose différemment. Il s'agit dans ce cas de considérer les deux types de biens qui sont utilisés dans le cadre d'une entreprise et de déterminer si un bien détenu en inventaire, par opposition à un bien tel un bien amortissable, est utilisé pour gagner un revenu. Dans ce contexte, il y a lieu d'examiner l'utilisation précise qui est envisagée selon le plan législatif dans chaque cas, et une interprétation du mot « utiliser » qui tient compte de la fonction remplie par les biens détenus en inventaire en vertu du paragraphe 248(1) est justifiée. En l'occurrence, il ne s'agit pas d'une fonction productrice de revenu.

[99] Cette approche distincte selon la nature des biens en jeu se fonde sur une lecture textuelle et contextuelle des dispositions en cause et donne effet au but recherché en reconnaissant les changements d'usage de biens affectés de ou à l'inventaire, qu'ils soient ou non des biens à usage personnel.

[100] Faute de cette interprétation, l'avocat de l'intimée n'a pas été en mesure d'indiquer selon quel mécanisme et en fonction de quelles valeurs la transition d'un bien en immobilisation productif de revenu à un bien en inventaire (ou vice versa) pourrait s'effectuer en vertu de la Loi. À cet égard, je prends bonne note du Bulletin d'interprétation IT-102R2 intitulé « *Conversion de biens, [...], de ou à l'inventaire* » lequel, semble-t-il, traite de ce type de changement. On peut y lire au paragraphe 8 :

8. Lorsque des biens en immobilisations sont convertis à l'inventaire, cette conversion ne constitue pas une disposition au sens des alinéas 13(21)c) et 54c). Il est toutefois reconnu que la disposition ultime d'un bien ainsi converti peut entraîner un gain ou une perte à titre de capital, un gain ou une perte à titre de revenu ou un gain ou une perte qui est partiellement à titre de capital et partiellement à titre de revenu. Par conséquent, si un bien en immobilisations a été converti à l'inventaire, le contribuable peut calculer un gain ou une perte en capital, le cas échéant, comme si une disposition du bien était survenue à la date de la conversion. Le montant du gain ou de la perte en capital qui est déterminé en fonction de ce concept est la différence entre son prix de base rajusté, suivant la définition donnée à l'alinéa 54a) (les RAIR ayant toutefois préséance pour les biens détenus le 31 décembre 1971), et sa juste valeur marchande à la date de la conversion. Ces pertes et ces gains en capital conceptuels seront considérés comme entraînant des gains en capital imposables ou des pertes en capital déductibles pour l'année d'imposition pendant laquelle la disposition du bien en question aura effectivement lieu et devront être déclarés pour cette dernière année. Le montant du gain ou de la perte à titre de revenu qui découle de la disposition réelle du bien converti est déterminé selon les principes comptables généralement reconnus, en prenant comme valeur initiale à l'inventaire la juste valeur marchande du bien à la date de la conversion.

[Je souligne]

Le paragraphe 15 du Bulletin d'interprétation IT-218R prévoit l'application de la règle identique à l'égard de biens immeubles qui sont utilisés pour gagner un revenu au moment où ils sont affectés à l'inventaire.

[101] Mis à part l'année où ces gains ou pertes doivent être déclarées (*i.e.* l'année de la vente plutôt que celle du changement d'usage), il s'agit là d'une application conforme en tout point du mécanisme de transition prévu aux paragraphes 13(7) et 45(1) qui aurait, en l'instance, produit un résultat identique à celui décrit au paragraphe 45 des présents motifs. Même si ces bulletins précisent que la politique énoncée ne se fonde pas sur les paragraphes 13(7) et 45(1), il n'existe aucun fondement statutaire qui puisse permettre ce résultat outre ces dispositions. Le législateur ne peut avoir voulu que cette transition s'opère à l'extérieur du cadre législatif.

[102] La solution à l'épineux problème sur lequel le juge de la CCI s'est buté doit se trouver à l'intérieur du cadre de la Loi, et c'est là que le juge de la CCI a tenté de la trouver. Si je n'avais pas été en mesure de conclure que les paragraphes 13(7) et 45(1) permettaient au juge de la CCI de donner effet au changement d'utilisation qu'il a constaté, j'aurais jaugé le raisonnement novateur qu'il a mis de l'avant d'un tout autre œil puisque dans le cas contraire, il est difficile de concevoir comment il aurait pu donner effet à ce changement autrement que comme il l'a fait.

- Le droit à l'amortissement réclamé

[103] L'intimée dans le cadre de son appel incident ne remet pas en question la conclusion du juge de la CCI selon laquelle les cinq simulateurs à l'égard desquels l'amortissement fut réclamé ont été

utilisés pour gagner du revenu pendant chacune des années en cause. Elle soutient cependant que ces simulateurs étaient tout de même détenus afin d'être vendus et donc faisaient partie de l'inventaire de l'appelante. Elle ajoute que cette conclusion est incontournable dans le cas des simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) et Boeing 747-400 puisqu'ils étaient assujettis à une option d'achat pour le compte d'Air Canada dans le cas des premiers et de United Airlines dans l'autre. L'intimée soutient la même thèse à l'égard du simulateur Airbus A320 pour les années d'imposition 2001 et 2002 compte tenu de l'option conférée à Airbus qui était en vigueur au cours de ces années.

[104] Avant d'aborder ces arguments, il est utile de revoir les critères législatifs qui donnent droit à l'amortissement. Ainsi, un bien détenu par un contribuable à la clôture de son année d'imposition (alinéa 1100(1)a) du Règlement), qui fait partie d'une catégorie prescrite et qui a été utilisé au cours de l'année en question afin de gagner un revenu, donne droit à la déduction pour amortissement (référence est faite à la définition de « bien amortissable » au paragraphe 13(21) de la Loi ainsi qu'à l'alinéa 20(1)a)). Cependant, le bien qui figure à l'inventaire est exclu de la définition de bien amortissable (alinéa 1102(1)b) du Règlement). Il s'ensuit qu'un bien qui est détenu pour la vente ne donne pas droit à l'amortissement, même si dans l'intérim, il est utilisé pour gagner un revenu.

[105] En l'occurrence, le juge de la CCI a conclu que le simulateur Airbus A320 (US Airways) était assujetti à un bail qui ne permettait pas sa vente à une ligne aérienne (motifs aux para. 170 et 171). Il a tiré la même conclusion en ce qui a trait aux simulateurs CRJ CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada) et Boeing 747-400 tout en précisant qu'ils ne pouvaient être assujettis à une vente à

une ligne aérienne « autre » que Air Canada et United Airlines, détentrices des options (motifs aux para. 151 et 165).

[106] Quant au simulateur Airbus A320, le juge de la CCI a noté qu'il ne pouvait être vendu à quiconque y compris Airbus en 1998 et 1999 (motifs au para. 155). Cette situation a cependant changé au cours de l'année d'imposition 2001, lorsqu'Airbus s'est vu conférer le droit d'acheter ou de louer ce simulateur à un prix fixe (motifs au para. 47). L'option d'achat pouvait également être levée au cours de l'année d'imposition 2002.

[107] Selon le juge de la CCI, les options concédées à Air Canada n'étaient pas des options réelles (voir le texte, para. 10 ci-haut). Cependant, l'option cédée à United Airlines était une option réelle puisqu'elle conférait à cette dernière le droit d'acquérir le simulateur en question pour un prix préétabli. Le juge de la CCI a tout de même refusé d'en tenir compte au motif que (motifs au para. 163) : « Rien dans la preuve n'indique qu'il y avait des circonstances qui rendaient probable que United exerce l'option à court terme ». Il a tiré une conclusion semblable à l'égard de l'option conférée à Airbus à compter de 2001 laquelle est demeurée tenante en 2002 (motifs confidentiels aux para. 155 et 156).

[108] Le raisonnement du juge de la CCI pour nier l'impact de ces options ne peut à mon avis être retenu. Un bien qui est mis en vente dans le cadre d'une entreprise exercée à cette fin, n'est pas moins en vente parce que les circonstances font en sorte que la vente est peu probable. Ce qui importe pour nos fins est que l'appelante s'était obligée à vendre ces simulateurs pour le prix offert.

[109] Les options concédées à Air Canada n'avaient pas cet effet puisqu'il s'agissait tout au plus d'une invitation à négocier. Même si Air Canada avait choisi de s'en prévaloir, l'appelante n'était pas liée et demeurait libre de continuer à utiliser les simulateurs dans le cadre de ses activités de location. Dans ces circonstances, il était loisible au juge de la CCI de conclure que ces simulateurs n'étaient pas détenus afin d'être vendus.

[110] Les options concédées à United Airlines et à Airbus sont différentes puisqu'il s'agit d'options fermes. Ces options sont aussi différentes de celle qui était en cause dans *Good Equipment* puisqu'elles pouvaient être exercées pendant les années à l'égard desquelles l'allocation du coût en capital fut réclamée plutôt qu'à l'expiration du bail seulement (*Good Equipment* au para. 11). Il s'ensuit que dans l'éventualité où elles étaient levées, l'appelante était tenue de cesser l'utilisation qu'elle faisait des simulateurs et de vendre. Dans ces circonstances, l'appelante ne peut prétendre que ces simulateurs n'étaient pas détenus afin d'être vendus et donc partie de son inventaire. À mon avis, le juge de la CCI a omis de tenir compte de la preuve en tirant la conclusion contraire et en permettant la déduction réclamée.

[111] Finalement, le fait que ces simulateurs étaient au même moment utilisés pour gagner un revenu ne change en rien ce résultat. Le législateur – plus précisément le Gouverneur-en-Conseil – s'est penché sur la question de savoir si un bien détenu en inventaire peut être amorti lorsqu'aussi utilisé pour gagner un revenu et, tel qu'indiqué précédemment, a exclu des catégories de biens à l'égard desquelles l'amortissement peut être réclamé tout bien détenu en inventaire (voir l'alinéa 1102(1)*b*) du Règlement).

[112] J'en viens donc à la conclusion que compte tenu des options qui étaient en vigueur, l'appelante n'a pas droit à l'amortissement réclamé en ce qui a trait au simulateur Boeing 747-400 pour les années d'imposition 2000 et 2001 et au simulateur Airbus A320 pour les années d'imposition 2001 et 2002.

DISPOSITION

[113] Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel dans son ensemble et l'appel incident en partie, et rendant le jugement que le juge de la CCI aurait dû rendre, je référerais les cotisations émises à l'égard des années d'imposition 2000, 2001 et 2002 au ministre pour reconsidération et nouvelles cotisations en tenant pour acquis que les quatre simulateurs vendus par l'appelante étaient au moment de leurs ventes des biens en immobilisation et que l'appelante avait droit à l'amortissement réclamé sauf en ce qui a trait au simulateur Boeing 747-400 pour les années d'imposition 2000 et 2001 et au simulateur Airbus A320 pour les années d'imposition 2001 et 2002. Ce résultat étant largement favorable à l'appelante, je lui accorderais le droit aux dépens.

« Marc Noël »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

J.D. Denis Pelletier j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Robert M. Mainville j.c.a. »

ANNEXE

A) **LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU**

Règles applicables

13. (7) Sous réserve du paragraphe 70(13), les règles suivantes s'appliquent dans le cadre des alinéas 8(1)*j*) et *p*), du présent article, de l'article 20 et des dispositions réglementaires prises pour l'application de l'alinéa 20(1)*a*):

a) le contribuable ayant acquis un bien en vue d'en tirer un revenu et qui commence, à un moment postérieur, à l'utiliser à une autre fin est réputé en avoir disposé à ce moment postérieur pour un produit de disposition égal à sa juste valeur marchande à ce même moment et l'avoir acquis de nouveau immédiatement après à un coût égal à cette juste valeur marchande;

[...]

« bien amortissable »

13. (21) « bien amortissable » À un moment donné d'une année d'imposition, bien qu'un contribuable acquiert et pour lequel il obtient une déduction, en vertu de l'alinéa 20(1)*a*), dans le calcul de son revenu pour cette année ou pour une année d'imposition antérieure ou pour lequel il aurait droit à une telle déduction

Rules applicable

13. (7) Subject to subsection 70(13), for the purposes of paragraphs 8(1)*j*) and 8(1)*p*), this section, section 20 and any regulations made for the purpose of paragraph 20(1)*a*),

a) where a taxpayer, having acquired property for the purpose of gaining or producing income, has begun at a later time to use it for some other purpose, the taxpayer shall be deemed to have disposed of it at that later time for proceeds of disposition equal to its fair market value at that time and to have reacquired it immediately thereafter at a cost equal to that fair market value;

...

“depreciable property”

13. (21) “depreciable property” of a taxpayer as of any time in a taxation year means property acquired by the taxpayer in respect of which the taxpayer has been allowed, or would, if the taxpayer owned the property at the end of the year and this Act were read without reference to subsection 13(26), be entitled to, a deduction

compte non tenu du paragraphe (26) et s'il était propriétaire du bien à la fin de l'année.

under paragraph 20(1)(a) in computing income for that year or a preceding taxation year;

Déductions admises dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien

Deductions permitted in computing income from business or property

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 :

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a), 18(1)(b) and 18(1)(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

Note marginale : Coût en capital des biens

Marginal note: Capital cost of property

a) la partie du coût en capital des biens supporté par le contribuable ou le montant au titre de ce coût ainsi supporté que le règlement autorise;

(a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation;

[...]

...

Bien affecté à plus d'un usage

Property with more than one use

45. (1) Les règles suivantes s'appliquent dans le cadre de la présente sous-section :

45. (1) For the purposes of this subdivision the following rules apply:

a) un contribuable :

(a) where a taxpayer,

(i) soit qui a acquis un bien à une autre fin et qui commence, à un moment

(i) having acquired property for some other purpose, has commenced at a later time to use it for the purpose of

postérieur, à l'utiliser en vue de gagner un revenu,

gaining or producing income, or

(ii) soit qui a acquis un bien en vue de gagner un revenu et qui commence, à un moment postérieur, à l'utiliser à une autre fin,

(ii) having acquired property for the purpose of gaining or producing income, has commenced at a later time to use it for some other purpose,

est réputé :

the taxpayer shall be deemed to have

(iii) avoir disposé de ce bien à ce moment postérieur pour un produit égal à sa juste valeur marchande à ce moment,

(iii) disposed of it at that later time for proceeds equal to its fair market value at that later time, and

(iv) avoir, aussitôt après, acquis ce bien de nouveau à un coût égal à cette juste valeur marchande;

(iv) immediately thereafter reacquired it at a cost equal to that fair market value;

[...]

...

Définitions

Definitions

54. Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente sous-section.

54. In this subdivision,

« biens à usage personnel »

“personal-use property”

« biens à usage personnel » Sont compris parmi les biens à usage personnel :

“personal-use property” of a taxpayer includes

a) les biens qui appartiennent au contribuable et qui sont affectés principalement à l'usage ou à l'agrément personnels du contribuable ou à l'usage ou à l'agrément personnels d'une ou plusieurs

(a) property owned by the taxpayer that is used primarily for the personal use or enjoyment of the taxpayer or for the personal use or enjoyment of one or more individuals each of whom is

personnes qui sont :

- (i) le contribuable,
- (ii) une personne liée au contribuable,
- (iii) lorsque le contribuable est une fiducie, un bénéficiaire de cette fiducie ou toute personne liée au bénéficiaire;

b) toute créance du contribuable relative à la disposition de biens qui étaient réservés à son usage personnel;

c) tout bien du contribuable qui consiste en une option relative à l'acquisition de biens qui seraient, si le contribuable les acquérait, des biens réservés à son usage personnel.

Dans le cas d'une société de personnes, le terme vise également les biens de la société de personnes qui sont affectés principalement à l'usage ou à l'agrément personnels d'un ou plusieurs associés de la société de personnes ou d'une personne liée à cet associé.

« immobilisations »

« immobilisations » S'agissant des immobilisations d'un contribuable :

a) tous biens

(i) the taxpayer,

(ii) a person related to the taxpayer, or

(iii) where the taxpayer is a trust, a beneficiary under the trust or any person related to the beneficiary,

(b) any debt owing to the taxpayer in respect of the disposition of property that was the taxpayer's personal-use property, and

(c) any property of the taxpayer that is an option to acquire property that would, if the taxpayer acquired it, be personal-use property of the taxpayer,

and "personal-use property" of a partnership includes any partnership property that is used primarily for the personal use or enjoyment of any member of the partnership or for the personal use or enjoyment of one or more individuals each of whom is a member of the partnership or a person related to such a member;

"capital property"

"capital property" of a taxpayer means

(a) any depreciable property of the taxpayer,

amortissables du
contribuable;

b) tous biens (autres que
des biens amortissables)
dont la disposition se
traduirait pour le
contribuable par un gain ou
une perte en capital. [...]

and

(b) any property (other
than depreciable property),
any gain or loss from the
disposition of which
would, if the property were
disposed of, be a capital
gain or a capital loss, as the
case may be, of the
taxpayer; ...

248(1) « inventaire »

« inventaire » Description des biens
dont le prix ou la valeur entre dans le
calcul du revenu qu'un contribuable
tire d'une entreprise pour une année
d'imposition ou serait ainsi entré si le
revenu tiré de l'entreprise n'avait pas
été calculé selon la méthode de
comptabilité de caisse. S'il s'agit
d'une entreprise agricole, le bétail
détenu dans le cadre de l'exploitation
de l'entreprise doit figurer dans cette
description de biens.

248(1) "inventory"

"inventory" means a description of
property the cost or value of which is
relevant in computing a taxpayer's
income from a business for a taxation
year or would have been so relevant if
the income from the business had not
been computed in accordance with the
cash method and, with respect to a
farming business, includes all of the
livestock held in the course of
carrying on the business;

Sens d'« année d'imposition »

249. (1) Pour l'application de la
présente loi, l'année d'imposition est :

a) dans le cas d'une société
ou d'une société de
personnes résidant au
Canada, l'exercice;

[...]

Definition of "taxation year"

249. (1) For the purpose of this Act, a
"taxation year" is

(a) in the case of a
corporation or Canadian
resident partnership, a
fiscal period, and

...

B) RÈGLEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

1100. (1) Pour l'application des alinéas 8(1)*j*) et *p*) et de l'alinéa 20(1)*a*) de la Loi, un contribuable peut déduire dans le calcul de son revenu pour chaque année d'imposition des montants correspondant :

a) sous réserve du paragraphe (2), au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de chacune des catégories suivantes de l'annexe II, sans dépasser, à l'égard des biens

(i) de la catégorie 1, 4 pour cent,

[...]

de la fraction non amortie du coût en capital, pour lui, des biens de la catégorie, à la fin de l'année d'imposition (avant toute déduction en vertu du présent paragraphe pour l'année d'imposition);

1102. (1) Les catégories de biens décrits dans la présente partie et dans l'annexe II sont censées ne pas comprendre les biens.

[...]

b) qui figurent à l'inventaire du contribuable ;

1100. (1) For the purposes of paragraphs 8(1)*(j)* and *(p)* and 20(1)*(a)* of the Act, the following deductions are allowed in computing a taxpayer's income for each taxation year:

(a) subject to subsection (2), such amount as the taxpayer may claim in respect of property of each of the following classes in Schedule II not exceeding in respect of property

(i) of Class 1, 4 per cent,

...

of the undepreciated capital cost to the taxpayer as of the end of the taxation year (before making any deduction under this subsection for the taxation year) of property of the class;

1102. (1) The classes of property described in this Part and in Schedule II shall be deemed not to include property

...

(b) that is described in the taxpayer's inventory;

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-299-11

APPEL D'UN JUGEMENT DE L'HONORABLE JUGE JORRÉ DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT DATÉE DU 12 AOÛT 2011, NO DE DOSSIER 2008-1944(IT)G.

INTITULÉ : C.A.E. Inc. c. Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 17 janvier 2013

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE MAINVILLE

DATE DES MOTIFS : Le 17 avril 2013

COMPARUTIONS :

Wilfrid Lefebvre
Dominic C. Belley

POUR L'APPELANTE

Michel Lamarre

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Norton Rose OR S.E.N.C.R.L., s.r.l.
Montréal (Québec)

POUR L'APPELANTE

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE