

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2000-4726(IT)G

ENTRE :

GROVE ACCEPTANCE LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

---

Appel entendu le 27 août 2002 à Vancouver (Colombie-Britannique), par  
l'honorable juge Terrence O'Connor

Comparutions

Avocat de l'appelante : M<sup>e</sup> Douglas H. Mathew

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> David Jacyk

---

JUGEMENT

L'appel de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1997 est rejeté, avec dépens, selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30<sup>e</sup> jour d'octobre 2002.

« T. O'Connor »

---

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme  
ce 12<sup>e</sup> jour de novembre 2004.

Yves Bellefeuille, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date : 20021030  
Dossier : 2000-4726(IT)G

ENTRE :

GROVE ACCEPTANCE LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge O'Connor, C.C.I.**

[1] La présente affaire a été, pour l'essentiel, présentée et plaidée sur la base d'un exposé conjoint des faits. En outre, un témoignage oral supplémentaire a été donné par Brian Steven Jessel, l'unique actionnaire de Grove Acceptance Ltd., l'appelante, et de Brian Jessel Auto Sport Inc. (« BJAS »).

[2] L'exposé conjoint des faits se lit comme suit :

[TRADUCTION]

Aux fins de l'audition du dossier n° 2000-4726(IT)G devant la Cour canadienne de l'impôt, les parties aux présentes ont convenu des faits énoncés ci-dessous :

#### **Parties**

1. L'appelante est une société privée sous contrôle canadien résidant dans la province de la Colombie-Britannique et dont l'exercice se termine le 31 janvier.

2. Brian Jessel Auto Sport Inc. (« BJAS ») est une société privée sous contrôle canadien résidant dans la province de la Colombie-Britannique.

3. L'appelante et BJAS appartiennent en propriété exclusive à M. Brian Jessel, un particulier résidant dans la province de la Colombie-Britannique, et sont par conséquent liées aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

#### Historique et utilisation du bien-fonds

4. En 1981, Langley Toyotatown Ltd., une filiale en propriété exclusive de BJAS, a acquis une concession Toyota exploitée sous la raison sociale Langley Toyotatown sise au 19459, Langley Bypass, à Langley, en Colombie-Britannique (le « bien-fonds »).

5. Deux à trois ans après l'acquisition de la concession Langley Toyotatown, l'appelante a exercé une option d'achat relativement au bien-fonds, qui comprenait le terrain et un immeuble du côté est, dont l'adresse municipale est le 19459, Langley Bypass. Cet immeuble abritait la concession Langley Toyotatown.

6. Vers 1985, l'appelante a construit deux autres immeubles (les « immeubles du côté ouest ») du côté ouest du bien-fonds; leur adresse municipale est devenue le 19447, Langley Bypass.

7. De 1981 jusqu'à la construction des immeubles du côté ouest, le bien-fonds a été utilisé uniquement par Langley Toyotatown Ltd. afin d'exploiter la concession Langley Toyotatown, quoique Langley Toyotatown Ltd. n'ait pas utilisé le bien-fonds tout entier. Les parties non utilisées sont restées inoccupées.

8. Depuis la construction des immeubles du côté ouest jusqu'au 24 octobre 1990, le bien-fonds a été utilisé en totalité et exclusivement par BJAS ou ses filiales en propriété exclusive afin d'exploiter différentes concessions d'automobiles, notamment Langley Toyotatown du côté est du bien-fonds et, à différents moments (mais pas forcément en même temps) des concessions Hyundai, Subaru et BMW du côté ouest du bien-fonds.

9. En décembre 1991, l'appelante a consenti une hypothèque à la Banque Royale. Cette hypothèque avait une valeur nominale de 1 450 000 \$ et portait intérêt au taux de 9,45 % par année; elle était remboursable par mensualités de 12 625 \$ à compter du 16 janvier 1992. La durée de l'hypothèque était de deux ans, le solde étant exigible le 16 décembre 1993. À l'échéance, l'hypothèque a été renouvelée auprès de la Banque Royale pour une durée de trois ans se terminant en décembre 1996. L'hypothèque renouvelée portait intérêt au taux de 7,38 % et était remboursable par mensualités égales de 10 685 \$.

10. L'hypothèque de 1991 de la Banque Royale remplaçait une hypothèque sur le bien-fonds consentie à la Banque de la Colombie-Britannique, qui avait un

capital similaire. Les versements prévus par l'hypothèque consentie à la Banque de la Colombie-Britannique devaient être très semblables à ceux de l'hypothèque de la Banque Royale, après rajustement pour les taux d'intérêt en vigueur.

#### Vente de la concession Langley Toyotatown

11. Le 24 octobre 1990, Langley Toyotatown Ltd. a vendu la concession Langley Toyotatown à 395000 B.C. Ltd., une partie sans lien de dépendance dont le principal actionnaire était M. Joseph A. Hurtubise.

12. Suite à la vente de la concession Langley Toyotatown, 395000 B.C. Ltd. a continué d'exploiter la concession d'automobiles Langley Toyotatown du côté est du bien-fonds aux termes d'un bail conclu par l'appelante et 395000 B.C. Ltd. (le « bail de Toyotatown ») le 24 octobre 1990 (voir l'annexe 1).

13. Conformément au bail de Toyotatown, 395000 B.C. Ltd. louait et occupait environ 59 % de la superficie totale que comprenait le bien-fonds, ainsi que des immeubles qui correspondaient à environ 59 % de la superficie totale des immeubles situés sur le bien-fonds.

14. Le 25 août 1992, 395000 B.C. Ltd. a cédé le bail de Toyotatown à 414067 B.C. Ltd., une partie sans lien de dépendance avec l'appelante, qui a acquis la concession Langley Toyotatown. L'appelante a consenti à ce que 395000 B.C. Ltd. cède le bail de Toyotatown à 414067 B.C. Ltd.

15. Le 14 novembre 1995, le bail de Toyotatown a été renouvelé et prorogé pour une période supplémentaire de quatre ans (voir l'annexe 4).

16. Les actions de 414067 B.C. Ltd. ont été vendues sous réserve du consentement de l'appelante, comme l'exigeaient les dispositions du bail de Toyotatown, et, le 29 juillet 1996, l'appelante a consenti au changement du contrôle de 414067 B.C. Ltd. (voir l'annexe 6).

#### Continuité des concessions d'automobiles de BJAS sur le bien-fonds

17. Après la vente de la concession Langley Toyotatown le 24 octobre 1990, BJAS a continué d'exploiter une concession BMW-Subaru sur la partie du bien-fonds non louée à 395000 B.C. Ltd.

18. BMW a imposé à ses concessionnaires de nouvelles normes d'exploitation qui entraient en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1994. Ces normes signifiaient qu'il était difficile pour BJAS d'exploiter sa concession BMW sur le bien-fonds tout en se conformant aux nouvelles normes d'exploitation ou de le faire conjointement avec une autre concession (à ce moment-là, Subaru) sur le même bien-fonds. Par conséquent, BJAS a pris les mesures suivantes :

- (a) elle a mis fin à sa concession Subaru en 1995;
- (b) elle a signé un bail en date du 12 décembre 1995 avec Court and Brownhill Holdings Ltd. (voir l'annexe 5) en vue de louer le terrain et les immeubles sis au 688, autoroute Lougheed (le « nouveau bien-fonds »), où la concession BMW a déménagé en mai 1996;
- (c) elle a déménagé sa concession Land Rover (exploitée sous la raison sociale Land Rover of Langley) à la partie du bien-fonds occupée auparavant par la concession BMW-Subaru. Ce déménagement coïncidait avec le déménagement de la concession BMW, en mai 1996.

#### Vente du bien-fonds

19. Le 30 octobre 1996, l'appelante a aliéné le bien-fonds à Richmond Holdings Ltd., une partie sans lien de dépendance.
20. Durant les six mois qui précédaient immédiatement la vente du bien-fonds, l'appelante a reçu un revenu de location de 414067 B.C. Ltd. (faisant affaire sous la raison sociale Langley Toyotatown) de 12 500 \$ par mois et de la concession Land Rover de BJAS de 9 500 \$ par mois.
21. Le bail de Toyotatown et le bail de BJAS étaient des baux « hypernets », ce qui signifie qu'outre le loyer de base, les locataires devaient régler tous les coûts d'occupation, y compris l'impôt foncier municipal. Dans le cas du bail de Toyotatown, la part proportionnelle des impôts et des autres coûts communs a été établie à 60 %.
22. Au moment de la vente, le bien-fonds était utilisé comme suit :

	<u>Terrain</u>		<u>Immeubles</u>	
	<u>Hectares</u>	<u>%</u>	<u>Pi. ca.</u>	<u>%</u>
Loué à 414067 B.C. Ltd. <sup>1</sup>	0,7381	59 %	12 431	59 %
Loué à BJAS	<u>0,5177</u>	<u>41 %</u>	<u>8 755</u>	<u>41 %</u>
TOTAL	<u>1,2558</u>	<u>100 %</u>	<u>21 186</u>	<u>100 %</u>

---

<sup>1</sup> À titre de cessionnaire du bail de Toyotatown conclu par 395000 B.C. Ltd.

23. Au moment de la vente du bien-fonds, la partie du bien-fonds louée à BJAS et occupée par BJAS était utilisée par BJAS aux seules fins de tirer un revenu d'une entreprise, c'est-à-dire la concession d'automobiles Land Rover.

24. Conjointement à la vente du bien-fonds, BJAS a conclu un bail de trois ans avec Richmond Holdings Ltd. en date du 1<sup>er</sup> novembre 1996 (voir l'annexe 8) à raison de 10 000 \$ par mois, ce qui permettait à BJAS de continuer d'exploiter sa concession Land Rover sur le bien-fonds après la vente de celui-ci par l'appelante. BJAS a continué d'exploiter la concession Land Rover sur le bien-fonds jusqu'à la vente de la concession par BJAS pendant l'été 1998.

25. Au moment de la vente, l'hypothèque de l'appelante sur le bien-fonds, dont le capital d'origine était de 1 450 000 \$, avait un solde de 1 352 635 \$, ce qui signifiait qu'environ 97 365 \$ du capital de l'hypothèque avait été remboursé jusqu'à ce moment-là. Au moment de la vente, l'appelante a versé, à partir du produit de celle-ci, le solde restant de 1 352 635 \$.

26. Conjointement à l'achat du bien-fonds, Richmond Holdings Ltd. a pris en charge le bail de Toyotatown conformément à ses modalités (celui-ci ayant été cédé, modifié et prorogé par l'entente du 14 novembre 1995).

#### Le nouveau bien-fonds

27. Le bail du nouveau bien-fonds octroyait à BJAS le droit d'en faire l'acquisition pour le prix d'achat de 1 575 000 \$.

28. L'option d'achat a été exercée le 28 janvier 1997 et l'appelante (à titre de cessionnaire de BJAS) a acquis le nouveau bien-fonds.

29. BJAS a continué d'exploiter la concession BMW sur le nouveau bien-fonds.

#### Historique de la nouvelle cotisation

30. L'appelante a réalisé un gain en capital et a récupéré de l'amortissement lors de la vente du bien-fonds comme suit :

#### Gain en capital

Produit net		3 106 959 \$
Prix de base rajusté		
Terrain	303 000	
Immeuble	<u>818 873</u>	<u>1 121 873</u>
Gain en capital réalisé		<u>1 985 086 \$</u>

Le gain en capital a été déclaré comme suit :

Inclus dans le revenu	748 807 \$
Différé en vertu du par. 44(1)	1 236 279
	<u>1 985 086 \$</u>

Récupération de l'amortissement des  
immeubles

Coût des immeubles	818 873 \$
Fraction non amortie du coût en capital	522 979
Récupération (différée en vertu du par. 13(4))	<u>295 894 \$</u>

31. Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1997, l'appelante a choisi, en vertu du paragraphe 44(1) et du paragraphe 13(4) de la *Loi*, de différer une partie précisée du gain en capital et de l'amortissement récupéré qui seraient normalement inclus dans le revenu à l'égard de la vente du bien-fonds. Le fondement de ce choix était que le bien était un « ancien bien » aux fins des paragraphes 44(1) et 13(4) de la *Loi*, parce qu'il s'agissait d'un « ancien bien d'entreprise » selon la définition au paragraphe 248(1) de la *Loi*, et que le nouveau bien-fonds était un « bien de remplacement » aux fins de l'article 44 et du paragraphe 13(4) de la *Loi* et que l'appelante n'en a pas disposé.

32. Par un avis de nouvelle cotisation en date du 12 novembre 1999 (voir l'annexe 13), le ministre du Revenu national (le « ministre ») a rejeté la demande de l'appelante de différer le gain en capital imposable et la récupération de l'amortissement en vertu des paragraphes 44(1) et 13(4) de la *Loi* respectivement, au motif que le bien-fonds n'était pas admissible à titre d'« ancien bien d'entreprise » au sens de l'alinéa 44(1)b) de la *Loi* immédiatement avant qu'il en soit disposé car il n'était pas, au moment pertinent, utilisé par l'appelante ou par une partie liée principalement en vue de tirer un revenu d'une entreprise, mais était plutôt un bien locatif de l'appelante utilisé principalement aux fins d'en tirer un revenu locatif.

33. Par avis de ratification du 3 août 2000 (voir l'annexe 14), le ministre a ratifié l'avis de nouvelle cotisation, incluant ainsi dans le revenu de l'appelante un gain en capital imposable de 927 210 \$ et l'amortissement récupéré de 295 894 \$.

Entente relative aux documents

Les parties aux présentes conviennent également de l'authenticité des documents suivants qui forment des annexes au présent exposé conjoint des faits, déclarant que ces documents sont des copies conformes devant être acceptées et admises aux fins de cette audience :

1. Bail conclu par Grove Acceptance Ltd., 395000 B.C. Ltd. et Joseph Alexander Hurtubise en date du 24 octobre 1990.
2. Bail conclu par Grove Acceptance Ltd. et Brian Jessel Autosport Inc. en date du 24 octobre 1990.
3. Plan d'arpentage.
4. Prorogation de bail en date du 14 novembre 1995 conclue par Grove Acceptance Ltd. et Langley Toyotatown.
5. Bail conclu par Court and Brownhill Holdings Ltd. et Brian Jessel Autosport Inc. en date du 12 décembre 1995.
6. Garantie et consentement à la cession du bail conclu par Grove Acceptance Ltd., 414067 B.C. Ltd., Beachwood Motors Ltd. et Scott Kemp en date du 29 juillet 1996.
7. Lettre en date du 22 août 1996 modifiant le contrat d'achat-vente conclu par Grove Acceptance Ltd. et Richmond Holdings Ltd.
8. Bail conclu par Richmond Holdings Ltd., Brian Jessel Autosport Inc. et Grove Acceptance Ltd. en date du 1<sup>er</sup> novembre 1996.
9. États financiers divisionnaires de Land Rover of Langley relativement à l'exercice clos le 31 décembre 1996, faisant état d'une perte de 58 627 \$ pour l'année.
10. Déclaration de revenus des sociétés T2 et états financiers de Grove Acceptance Ltd. pour l'exercice clos le 31 janvier 1996.
11. Déclaration de revenus des sociétés T2 et états financiers de Grove Acceptance Ltd. pour l'exercice clos le 31 janvier 1997.
12. Déclaration de revenus des sociétés T2 et états financiers de Grove Acceptance Ltd. pour l'exercice clos le 31 janvier 1998.

13. Avis de nouvelle cotisation pour Grove Acceptance Ltd. en date du 12 novembre 1999 à l'égard de l'exercice clos le 31 janvier 1997.

14. Avis de ratification du ministre en date du 3 août 2000.

[3] Le mémoire de l'appelante comprenait les observations suivantes :

[TRADUCTION]

### **LES FAITS**

1. Les parties ont convenu de l'essentiel des faits nécessaires et les ont énoncés dans un exposé conjoint des faits déposé à la Cour et annexé au présent mémoire sous la cote « A » (sans les pièces jointes).

2. Monsieur Brian Jessel a fourni le bref témoignage supplémentaire suivant :

(a) La raison pour laquelle l'appelante a fait l'acquisition du bien-fonds sis au 19459, Langley Bypass (le « bien-fonds ») était afin d'avoir un emplacement pour que des sociétés liées puissent exploiter des entreprises de concessions d'automobiles. Telle est restée l'utilisation du bien-fonds pendant tout le temps où il appartenait à l'appelante.

(b) À partir du moment où les nouvelles normes d'exploitation de BMW signifiaient qu'il était peu pratique d'exploiter la concession BMW rentable sur le bien-fonds, il fallait trouver un nouvel emplacement plus grand. Cet effort a entraîné le déménagement de la concession BMW à un nouvel emplacement sis au 688, autoroute Lougheed (le « nouveau bien-fonds »).

(c) Le bien-fonds n'a pas été vendu au moment du déménagement de la concession BMW au nouveau bien-fonds parce que la concession Land Rover exploitée par Brian Jessel Auto Sport Inc. (« BJAS ») avait besoin d'un meilleur emplacement pour exploiter son entreprise; M. Jessel avait toujours souhaité que l'entreprise Land Rover soit exploitée sur le bien-fonds.

(d) Le lotissement du bien-fonds était peu réalisable en pratique et, quoi qu'il en soit, la location du terrain excédentaire était utile pour rembourser l'hypothèque du bien-fonds.

(e) L'hypothèque du bien-fonds, d'environ 1,35 million de dollars au moment de la conclusion, était supérieure au coût

d'origine du bien-fonds et des améliorations, ce qui signifiait que l'appelante n'avait plus de capitaux investis dans le bien-fonds.

(f) Au moment de la vente du bien-fonds, la concession Land Rover avait un revenu annuel de plus de 8,5 millions de dollars, plus de dix employés à temps plein et des stocks valant plus d'un million de dollars. Monsieur Jessel avait des attentes élevées quant à la rentabilité de cette concession.

(g) Les activités immobilières de l'appelante n'exigeaient que peu de temps pour l'administration et la gestion. Aucun employé n'y était directement affecté, et le temps total qui y était consacré était sans doute de moins de 30 à 40 heures par année.

(h) Le bien-fonds a fini par être vendu, mais seulement quand, de l'avis de M. Jessel, la valeur non réalisée du bien-fonds pouvait être utilisée à meilleur escient sous forme de fonds de roulement pour les entreprises exploitées afin de faire l'acquisition de stocks supplémentaires.

(i) Même lors de la vente du bien-fonds, une condition de vente fondamentale était qu'il y ait un bail à long terme avec l'acheteur, Richmond Holdings Ltd., afin d'assurer que la concession Land Rover maintienne son emplacement sur le bien-fonds.

### **QUESTION EN LITIGE**

3. La *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *Loi* ») permet à l'appelante de choisir de différer la récupération de l'amortissement et une partie du gain en capital imposable découlant de la disposition du bien-fonds si les conditions légales pertinentes<sup>1</sup> sont satisfaites.

4. Les parties conviennent, à une exception près, que toutes ces conditions légales sont satisfaites. L'exception, qui constitue la seule question en litige dans le présent appel, est de savoir si le bien-fonds a été, immédiatement avant sa disposition, un « ancien bien d'entreprise » de l'appelante.

5. Les termes « ancien bien d'entreprise » sont définis au paragraphe 248(1) de la *Loi* comme suit :

**Immobilisation d'un contribuable utilisée par lui ou par une personne qui lui est liée principalement en vue de tirer un**

---

<sup>1</sup> Le paragraphe 13(4) de la *Loi* à l'égard de la récupération de l'amortissement et le paragraphe 44(1) de la *Loi* à l'égard du gain en capital imposable.

**revenu d'une entreprise** et qui était **un bien immeuble** du contribuable ou un droit y afférent, **à l'exclusion toutefois :**

a) **d'un bien locatif** du contribuable;

[...]

Pour l'application de la présente définition, est un **bien locatif** d'un contribuable le bien immeuble dont il est propriétaire, conjointement avec une autre personne ou autrement, et **qu'il utilise au cours de l'année d'imposition à laquelle le terme s'applique, principalement en vue de tirer un revenu brut qui consiste en un loyer, à l'exception d'un bien que le contribuable donne à bail à une personne qui lui est liée et que celle-ci utilise principalement à une autre fin.** [...]

(Je souligne.)

(Recueil de l'appelante (« recueil »), onglet 8)

6. La question de savoir si le bien-fonds était une immobilisation de l'appelante ou si le bien-fonds était un bien immeuble n'est pas en litige. Par conséquent, le débat porte sur la condition relative à l'usage et sur l'exclusion visant un « bien locatif ».

7. Il existe essentiellement deux critères portant sur l'usage dans la définition des termes « ancien bien d'entreprise » : celui qui apparaît avant l'énumération, et celui qui apparaît dans la définition des termes « bien locatif » :

(a) le critère qui apparaît avant l'énumération consiste à savoir si le bien a été « utilisé par [le contribuable] ou par une personne qui lui est liée principalement en vue de tirer un revenu d'une entreprise » (le « premier critère »);

(b) le critère qui apparaît dans la définition des termes « bien locatif » consiste à savoir si le contribuable utilise le bien locatif « au cours de l'année d'imposition à laquelle le terme s'applique, principalement en vue de tirer un revenu brut qui consiste en un loyer, à l'exception d'un bien que le contribuable donne à bail à une personne qui lui est liée et que celle-ci utilise principalement à une autre fin » (le « second critère »).

[4] Les principales dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») qui sont pertinentes en l'espèce sont les paragraphes 13(4), 44(1) et 248(1), déjà analysés, et les bulletins d'interprétation IT-195R4 et IT-491, analysés ci-dessous.

[5] La question en litige est celle qui est exposée ci-dessus.

## OBSERVATIONS DE L'AVOCAT DE L'APPELANTE

[6] L'appelante a repris les faits, la question en litige et les deux critères portant sur l'usage déjà exposés. L'appelante a ensuite plaidé comme suit. Les paragraphes sont numérotés de 8 à 28, car ils font suite au paragraphe 7 ci-dessus.

[TRADUCTION]

### OBSERVATIONS

#### Interprétation de la loi

8. Pour commencer, nous faisons remarquer que la définition des termes « ancien bien d'entreprise » a été modifiée afin d'ajouter, dans le cas de dispositions de biens effectuées après le 13 juillet 1990<sup>2</sup>, les termes « ou par une personne qui lui est liée » dans le premier critère et les termes « à l'exception d'un bien que le contribuable donne à bail à une personne qui lui est liée et que celle-ci utilise principalement à une autre fin » dans le second critère.

9. Avant ces modifications, la loi ne référait pas à des parties liées au contribuable, et la disposition envisageait un propriétaire unique d'un bien ayant un usage mixte. La question était de savoir si le contribuable utilisait principalement le bien en vue de tirer un revenu d'une entreprise.

10. Quelle qu'ait été l'intention du législateur lorsqu'il a introduit les modifications visant les parties liées, les mots et la structure grammaticale choisis changent complètement le critère s'il y a un propriétaire mais deux utilisateurs, dont l'un est une partie liée, comme c'est le cas en l'espèce.

11. Le premier critère peut être reformulé en insérant les noms des parties, comme suit :

l'immobilisation a été « utilisée par [l'appelante] ou par [BJAS] principalement en vue de tirer un revenu d'une entreprise... ».

12. Le libellé exige uniquement que soit l'appelante soit BJAS utilise l'immobilisation en vue de tirer un revenu d'une entreprise. Le terme « principalement » modifie le terme « utilisée » et se réfère à l'usage soit du contribuable soit de la partie qui lui est liée. Il est indiscutable que le bien-fonds a été utilisé par BJAS principalement (en fait, exclusivement) en vue de tirer un revenu d'une entreprise, car son unique usage a été l'exploitation de sa concession sur le bien-fonds.

---

<sup>2</sup> L.C. 1994, ch. 7, annexe II, par. 192(4).

13. La position du ministre est conforme à une interprétation selon laquelle le terme « principalement » modifie le terme « utilisée » et se réfère tant à l'usage du contribuable qu'à l'usage de la partie qui lui est liée. Pour cela, il faudrait un libellé tel que « l'immobilisation d'un contribuable utilisée par lui et par toute personne qui lui est liée en vue de tirer un revenu d'une entreprise ». Ce n'est toutefois pas ainsi que la disposition est libellée.

14. Le même problème de rédaction se retrouve dans le second critère. Si l'on insère les noms des parties, cela donne :

« à l'exception d'un bien que [l'appelante] donne à bail à [BJAS] et que [BJAS] utilise principalement à une fin autre [que principalement en vue de tirer un revenu brut qui consiste en un loyer] ».

15. Encore une fois, le seul usage que BJAS fait du bien est de tirer un revenu d'une entreprise, soit la concession d'automobiles. Par conséquent, l'exclusion s'applique, et le bien n'est pas un « bien locatif ».

16. Par conséquent, l'appelante soutient qu'en raison du libellé choisi par le législateur, cette question doit être résolue en sa faveur une fois qu'il est déterminé que BJAS utilisait le bien-fonds en vue d'exploiter une entreprise. Cela est indiscutable d'après les faits et, par conséquent, les premier et second critères sont tous deux satisfaits.

17. L'appelante soutient que le libellé choisi par le législateur est clair et doit l'emporter, peu importe s'il exprime correctement ou non une appréciation normative de l'intention d'origine. Dans l'arrêt *Antosko c. Ministre du Revenu national*<sup>3</sup>, la Cour suprême du Canada a affirmé que le libellé dénué d'ambiguïté devait l'emporter, même si l'interprétation semble contraire à une notion subjective relativement à l'objet et à l'esprit de la disposition :

« Les conditions de la disposition ont été remplies d'une manière qui n'était pas artificielle. En l'absence d'ambiguïté des termes de la disposition, il n'appartient pas à notre Cour de conclure que les appelants devraient se voir refuser une déduction parce qu'ils ne méritent pas une « aubaine », comme l'intimée le soutient. En l'absence d'une ambiguïté qui forcerait le tribunal à examiner les résultats de l'opération pour déterminer l'intention du législateur, l'évaluation normative des conséquences de l'application d'une disposition donnée relève du législateur et non des tribunaux. »

(Recueil, onglet 1, page 11)

---

<sup>3</sup> [1994] 2 R.C.S. 312, à la p. 330, 94 D.T.C. 6314, à la page 6321.

### Critères de l'usage

18. Si, contrairement à l'interprétation présentée ci-dessus, la Cour décide que la question en litige porte sur l'usage collectif du bien-fonds pris dans sa totalité autant par l'appelante que par BJAS, l'appelante soutient que les faits et le droit amènent tous deux à la conclusion que le premier critère et le second critère sont tous deux satisfaits.

19. Quoiqu'il n'existe pas de jurisprudence sur cette question précise, le meilleur guide quant à l'interprétation de tels critères sur l'usage se trouve dans l'affaire *Ressources Gulf Canada Ltée c. La Reine*<sup>4</sup>, qui traite de la définition d'un « bien locatif » au paragraphe 1100(14) du *Règlement*. Le critère sur l'usage dans ce paragraphe correspond au second critère; il se lit comme suit : « le bien a été utilisé par le contribuable [...] principalement pour gagner ou produire un revenu brut qui constitue un loyer ».

20. Dans l'arrêt *Gulf Canada*, le contribuable était propriétaire d'un immeuble dont il n'occupait que 28,5 % de la superficie. Une filiale en occupait 26,5 %, et des tiers occupaient le reste. Le critère du paragraphe 1100(14) du *Règlement* ne réfère pas spécifiquement aux parties liées, et la question à trancher par la Cour ne concernait que l'usage principal du bien par le contribuable.

21. Le juge Rothstein a reconnu que pour déterminer l'usage visé par le propriétaire, il faut mener une analyse autant quantitative que qualitative. Il observe avec soin que cette analyse à deux volets reflète également la position de l'ADRC :

Toujours selon le bulletin IT-195R4, si la superficie totale d'un bien est louée à plus de 50 p. 100, cela *indique* [en italique dans l'original] que ce bien est utilisé principalement aux fins de produire un loyer. Voici ce qui est dit au paragraphe 4 du bulletin :

4. Le terme « principalement » figurant dans la définition d'un bien locatif au paragraphe 1100(14) signifie « essentiellement » ou « surtout ». Pour déterminer si un bien est utilisé principalement à une fin précise, ... [l]'étendue des locaux loués par rapport à la superficie totale de l'immeuble est également un autre facteur important. Là encore, si plus de 50 pour 100 de la superficie totale est louée, cela indique que le bien est utilisé principalement pour produire un revenu de location.

**Le paragraphe 1100(14) dans son intégralité et le bulletin IT-195R4 donnent tous deux à penser que les mots « utilisés... principalement aux fins de... » doivent être considérés sous**

---

<sup>4</sup> n° T-2076-89, 26 juillet 1993, 93 D.T.C. 5345 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), le juge Rothstein.

**deux optiques, l'une quantitative et l'autre qualitative.** Selon l'optique quantitative, il faut prendre en considération la proportion de l'immeuble qui est utilisée pour produire un loyer. Il s'agit essentiellement de l'approche dont il est question au paragraphe 4 du bulletin IT-195R4. Si plus de 50 p. 100 de la superficie de l'immeuble est louée, cela indique que le contribuable utilise principalement ce dernier en vue de la production d'un loyer, et il s'agit vraisemblablement d'un « bien locatif »; si la proportion est de moins de 50 p. 100, l'immeuble n'est vraisemblablement pas un « bien locatif ».

**Selon l'optique qualitative, il faut prendre en considération le but principal dans lequel le propriétaire a utilisé le bien en question dans l'année d'imposition;** de là l'importance du passage qui suit les mots commençant par « mais, pour plus de précision, ... », au paragraphe 1100(14), et l'exemple de la station-service qui est donné dans le bulletin IT-195R4. Cela veut donc dire que même dans le cas où un bien est loué et qu'un loyer est perçu, si le bien en question sert principalement à une fin autre que celle de produire un loyer, pour vendre les biens et services du propriétaire, disons, comme dans l'exemple susmentionné de la station-service, le bien n'est pas « locatif ». Bien qu'il faille trancher chaque cas d'après les faits qui lui sont propres, je crois que cette évaluation qualitative requiert que l'on prenne en compte des éléments de preuve relatifs à l'entreprise qu'exploite le propriétaire et l'entreprise qui est exploitée dans les locaux loués, ainsi que la relation entre les deux. Lorsqu'il n'existe aucune relation, sinon peu, entre l'entreprise du propriétaire et celle qui est exploitée dans les locaux loués, on présumerait que le propriétaire utilisait les locaux loués principalement aux fins de produire un loyer, et le bien serait « locatif ». **Lorsqu'il existe une relation entre l'entreprise qu'exploite le propriétaire et celle qui est exploitée dans les locaux loués, il faudrait prendre en considération la nature de la relation existant entre les deux types d'entreprise. Quand il peut être démontré que les locaux étaient loués à une fin commerciale autre que celle de produire un loyer, le bien en question ne serait vraisemblablement pas « locatif ».**

L'objet du paragraphe 1100(14), à mon sens, est d'empêcher les contribuables de se prévaloir de la déduction pour amortissement à l'égard d'un bien immeuble, un bâtiment essentiellement, pour mettre à l'abri un revenu tiré d'une activité commerciale non liée. **C'est l'évaluation qualitative qui se rapporte le plus à la raison d'être du paragraphe 1100(14), et il importe donc d'accorder à cette évaluation un poids considérable.**

L'application de ce que j'ai appelé les optiques quantitative et qualitative est compatible avec le paragraphe 16 du bulletin IT-331R, où figure le passage suivant, sous la rubrique intitulée « Signification de « surtout » et de « principalement » » :

Dans le cas d'un bâtiment, l'étendue des locaux consacrés à des fins diverses constitue habituellement un indice fiable du degré d'utilisation qui doit être attribué à ces fins, **mais cet indice ne peut être considéré isolément. Le but des activités des personnes qui utilisent des locaux dans le bâtiment, ainsi que le but et la valeur des biens protégés par ce dernier, sont également des facteurs pertinents.**

[Je souligne, sauf lorsque le contraire est indiqué.]

(Recueil, onglet 2, page 6)

22. Une analyse similaire, mais énoncée d'une manière moins limpide, se retrouve dans l'arrêt *Canada Trust Company v. M.N.R.*<sup>5</sup>, dans lequel le contribuable avait construit un siège social, mais n'utilisait qu'une partie seulement de l'immeuble à cette fin. Le ministre avait établi la cotisation de façon à limiter la déduction pour amortissement du contribuable en vertu du paragraphe 1100(14) du *Règlement* pour le motif que l'immeuble avait été utilisé principalement pour produire un loyer. Les conclusions de la Commission de révision de l'impôt sont bien résumées dans le sommaire :

*La Commission a noté que la question importante était de savoir si l'immeuble a ou non été utilisé en vue de produire un loyer, peu importe qu'il ait ou non produit un loyer, en n'accordant qu'une importance limitée aux aspects financiers et physiques. Quoique la Commission ait estimé que la construction d'un nouveau siège social n'était pas un facteur dominant dans la prise de décision ayant mené à la construction de l'immeuble (puisqu'il y avait d'autres préoccupations liées à l'hébergement d'une filiale et au rendement du placement), il a conclu que la principale fin de l'immeuble était de servir les besoins commerciaux de la société plutôt que ses besoins en placements. L'immeuble a été utilisé principalement pour l'entreprise de la société et non pour produire un loyer.*

(Je souligne.)

(Recueil, onglet 3, page 1)

---

<sup>5</sup> 79 D.T.C. 177 (C.R.I.).

23. Le point de vue publié par l'ADRC dans le contexte spécifique de la définition d'un « bien locatif » dans le cadre de la définition d'un « ancien bien d'entreprise » correspond au point de vue exprimé par le juge Rothstein. C'est l'intention du contribuable qui compte (bulletin d'interprétation IT-491, « Ancien bien d'entreprise », 3 septembre 1982, paragraphe 4) :

[...] Selon le Ministère, le terme « principalement » signifie « surtout » ou « essentiellement » et, par conséquent, **il faut prendre en considération l'intention ou le but essentiel ou principal pour lequel le propriétaire a utilisé le bien**. Bien qu'il ne soit pas systématiquement déterminant en soi, l'un des principaux facteurs à prendre en considération est la proportion réelle ou matérielle d'utilisation du bien pour chaque fin. Il peut donc être nécessaire de tenir compte d'autres facteurs, tant relatifs que subjectifs, comme :

- a) les recettes brutes ou le revenu brut tirés de chaque activité;
- b) les bénéfices tirés de chaque activité;
- c) le capital investi dans chaque activité et le taux de rendement de chacune;
- d) le temps et le travail consacrés à chaque activité;
- e) la motivation ou l'intention du contribuable par rapport au placement, et l'utilisation ultime du bien.

(Je souligne.)

(Recueil, onglet 5, page 1)

24. Si l'on applique à l'affaire en litige les critères du ministre établis dans le bulletin d'interprétation IT-491 : [L'appelante analyse le bulletin au regard des paragraphes a) à e) ci-dessus et conclut comme suit] :

25. Les quatre premiers facteurs sont objectifs et mesurables et sont favorables à l'appelante. La preuve montre également que le cinquième facteur, d'importance suprême, même s'il est partiellement subjectif, appuie résolument l'appelante.

26. Le seul facteur qui appuie le ministre et, de toute évidence, le seul motif de la nouvelle cotisation de l'appelante, est la superficie du terrain et de l'immeuble consacrée aux concessions de BJAS (41 %) comparativement à la superficie louée à une partie sans lien de dépendance (59 %).

27. Cette analyse simpliste fait fi de la réalité commerciale. Le bien-fonds avait d'abord été acquis comme emplacement où différentes concessions d'automobiles pourraient être exploitées. Quand Langley Toyotatown a été vendue en 1990, cela est resté la principale raison de conserver le bien-fonds. La

concession la plus rentable de BJAS, soit la concession BMW, devait continuer d'être exploitée à cet emplacement.

28. Aucun observateur impartial ne pourrait raisonnablement conclure que l'appelante et BJAS étaient devenues des locataires après la vente de Langley Toyotatown, la concession d'automobiles étant une activité secondaire. Ils étaient des concessionnaires d'automobiles avec un bien-fonds qui, par le jeu de circonstances historiques, était lié à la principale activité, mais excédentaire à leurs besoins. La location constituait clairement l'activité secondaire. L'usage principal et primordial du bien-fonds était d'exploiter des concessions d'automobiles ou, pour reprendre les termes de l'arrêt *Canada Trust*, précité, « la principale fin de l'immeuble était de servir les besoins commerciaux de la société plutôt que ses besoins en placements ».

### OBSERVATIONS DE L'INTIMÉE

[7] Je crois que les observations de l'avocat de l'intimée, qui ont été présentées oralement à l'audience de l'appel, peuvent être résumées comme suit.

[8] La définition des termes « ancien bien d'entreprise » est certainement en litige, et la question est de savoir si le bien a ou non été utilisé par l'appelante ou une personne liée à l'appelante principalement en vue de tirer un revenu d'une entreprise.

[9] L'avocat de l'appelante renvoie à la modification de la loi et suggère que puisque BJAS a utilisé le bien-fonds exclusivement pour tirer un revenu d'une entreprise, cela conclut l'affaire.

[10] Le bien-fonds est un bien immeuble unique. Il ne s'agit pas de deux biens immeubles, et il n'a jamais fait l'objet de lotissement. Le lotissement peut être pertinent pour déterminer ce que l'appelante entendait faire du bien-fonds et la raison pour laquelle elle le détenait, mais le bien-fonds n'a jamais fait l'objet de lotissement. Dans les faits, 40 pour 100 du bien-fonds était utilisé par BJAS au moment pertinent, en exploitant une concession, mais également en percevant un loyer conforme au marché.

[11] Il y a peut-être eu à l'origine, avant 1990, un moment où le bien-fonds pouvait être admissible à titre d'ancien bien d'entreprise, puisqu'avant 1990, BJAS et ses sociétés liées exploitaient deux concessions d'un côté et de l'autre du bien-fonds. Ce n'était pas le cas pendant les six années avant la disposition. Durant ces six années, les deux côtés du bien-fonds ont été loués à des conditions correspondant à celles dont auraient convenu des parties sans lien de dépendance, y compris les 40 pour 100 du bien-fonds qui ont été loués à BJAS, laquelle était, bien entendu, liée à l'appelante.

[12] La question en litige est de savoir comment le bien a été utilisé au cours de la période immédiatement avant la disposition.

[13] La répartition de 40 pour 100 contre 60 pour 100 est très significative. C'est sur cette base que la Cour doit prendre sa décision. Il n'est pas nécessaire de se pencher sur les facteurs qualitatifs, mais même si on le faisait, en l'espèce, ces facteurs ne sont pas assez convaincants. Ils ne suffisent pas à l'emporter sur le facteur quantitatif de la superficie.

[14] Les articles 13 et 44 sont des dispositions d'exception. Normalement, quand on dispose d'un bien, il y a un gain en capital (de près de 2 millions de dollars en l'espèce) et une récupération différée de près de 300 000 \$. Normalement, un contribuable doit payer de l'impôt sur le gain en capital ainsi que sur la récupération de l'amortissement. Il s'agit d'une disposition d'exception qui permet de différer l'impôt. En fait, notre cour a affirmé, dans l'affaire *Edwynn Holdings Ltd. c. Ministre du Revenu national*, C.C.I., n° 86-906(IT), 15 novembre 1989, [1990] 1 C.T.C 2108, que cette disposition permettait à une personne de différer l'impôt qui devrait normalement être versé à ce moment-là. Par conséquent, le contribuable doit satisfaire à toutes les exigences des dispositions.

[15] La définition des termes « ancien bien d'entreprise » à l'article 248 utilise les mots « principalement en vue de ». Ces mots ont fait l'objet de décisions judiciaires dans le cas d'autres dispositions légales, dans certains cas assez récemment, notamment dans l'arrêt *Burger King Restaurants of Canada Inc. c. La Reine*, C.A.F., n° A-886-96, 12 janvier 2000, [2000] A.C.F. n° 16 (onglet 1), dans l'arrêt de notre cour dans l'affaire *Burger King Restaurants of Canada Inc. c. La Reine*, n° 93-681(IT)G, 15 octobre 1996, 97 D.T.C. 841, [1996] A.C.I. n° 1307 (onglet 2), et dans l'arrêt *Mother's Pizza Parlour (London) Ltd. c. La Reine*, C.A.F., n° A-481-85, 25 juillet 1988, 88 D.T.C. 6397, 97 N.R. 314 (onglet 3), encore une fois une décision de la Cour d'appel fédérale.

[16] Il s'agit, bien entendu, d'une disposition différente. Les arrêts *Burger King* et *Mother's Pizza* portaient sur le paragraphe 127(9).

[17] L'article 127, sur lequel portait les arrêts *Burger King* et *Mother's Pizza*, comprend une définition des termes « bien admissible »; si un bien est admissible, le contribuable a droit à certains crédits d'impôt à l'investissement.

[18] Dans les deux affaires, il fallait décider si la chaîne de services alimentaires était logée dans un immeuble utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation de marchandises. Par ailleurs, le critère s'applique directement ici, et les conclusions de la Cour d'appel fédérale sont certainement tout aussi applicables.

[19] Ces décisions soutiennent l'utilisation d'une approche quantitative, fondée sur la superficie de l'immeuble, et c'est l'approche qu'il faut adopter ici.

[20] Dans l'arrêt *Burger King*, à l'onglet 1, la Cour d'appel fédérale a décidé en fin de compte que le restaurant avait été utilisé à 53,7 pour 100 à des fins autres que la transformation de marchandises à vendre, c'est-à-dire la transformation d'aliments. Par conséquent, la répartition était essentiellement de 53,7 pour 100 contre 46,3 pour 100, ce que la Cour d'appel fédérale considérait comme la répartition la plus favorable au contribuable.

[21] À la fin, tout simplement, à la page 11 de la décision de la Cour canadienne de l'impôt, le juge Bonner affirme, à la dernière phrase :

[...] J'ai l'impression, après avoir examiné les plans produits en preuve, que si cette superficie est exclue, l'espace utilisé pour les activités de transformation sera inférieur à 50 p. 100 dans tous les cas.

[22] Il poursuit ainsi :

Il se peut fort bien que, dans le contexte global de l'entreprise de l'appelante, les activités qui ont lieu dans la cuisine et dans les parties du bâtiment utilisées au soutien direct des activités de la cuisine, soient d'une très grande importance. Il ne fait aucun doute, suivant la preuve, que le maintien d'un niveau égal de qualité des produits revêt une importance primordiale pour le succès de l'entreprise de l'appelante. Néanmoins, le critère législatif tient compte de l'utilisation principale d'un bâtiment. Lorsque le bâtiment sert à plus d'une fin, il faut s'arrêter à l'espace consacré à chacune des utilisations à prendre en considération.

Le juge rejette alors l'appel.

[23] Donc, en fin de compte, la Cour dit que l'aspect essentiel est celui de l'utilisation faite de l'immeuble. Cette approche fondée principalement sur l'utilisation doit également servir en l'espèce.

[24] La Cour d'appel fédérale a examiné l'arrêt suite à un appel. Au paragraphe 14, le juge Rothstein affirme ce qui suit au sujet de l'appréciation quantitative et de l'appréciation qualitative :

Conformément à l'arrêt *Mother's Pizza*, l'utilisation de la surface est la considération la plus importante lorsqu'il s'agit de déterminer l'utilisation principale des bâtiments. Toutefois, cela n'exclut pas d'autres considérations et nous sommes prêts à supposer, sans toutefois nous prononcer sur la question, que dans un cas comme celui-ci, une appréciation qualitative est également pertinente.

[25] Le juge affirme cependant qu'une appréciation qualitative peut, dans certains cas, être pertinente. Dans cette affaire, la répartition de l'utilisation de l'immeuble était serrée : il s'agissait de 53,7 pour 100 contre 46,3 pour 100. Il n'y avait qu'une différence de six ou de sept pour cent de l'utilisation.

[26] En l'espèce, nous avons affaire à une situation où il existe une différence de 20 pour 100. Il s'agit donc d'un chiffre assez élevé et d'une différence importante par rapport à l'arrêt *Burger King*. Même dans l'arrêt *Burger King*, la Cour a dit :

[...] nous sommes prêts à supposer, sans toutefois nous prononcer sur la question, que dans un cas comme celui-ci, une appréciation qualitative est également pertinente.

La Cour s'est penchée sur les facteurs qualitatifs et, en fin de compte, a rejeté l'appel.

[27] Le juge Rothstein affirme ce qui suit au paragraphe 15 :

Toutefois, la preuve qualitative doit être suffisamment convaincante et doit pouvoir être analysée de façon à amener la Cour à modifier le résultat du critère quantitatif.

[28] Ce qu'il dit, en fait, c'est que le critère quantitatif de la superficie indique le mieux la fin à laquelle l'immeuble est affecté.

[29] Puisqu'il y avait un écart minime entre les utilisations, la Cour a ensuite examiné cette preuve et, en fin de compte, n'a même pas décidé que c'était nécessaire.

[30] Malheureusement pour l'appelante, cette méthode très simple est celle qu'il faut utiliser dans le cas présent.

[31] Il y avait un litige sur la question des stocks et de l'espace utilisé par Land Rover. Au fond, Land Rover avait beaucoup moins de véhicules sur le terrain au même moment, et M. Jessel n'a pas nié qu'il ait peut-être été sous-utilisé pendant les six mois où Land Rover s'y trouvait.

[32] Le nombre de véhicules importe peu puisque nous avons affaire à une différence de près de 20 pour 100 de la superficie réellement utilisée, et le juge Rothstein semble indiquer clairement qu'il s'agit du facteur le plus important et qu'il n'existe que peu de cas où l'on examine les facteurs qualitatifs afin de voir s'ils l'emportent sur le résultat du critère quantitatif.

[33] Le bulletin d'interprétation IT-491 est compatible avec l'appréciation adoptée le plus récemment par le juge Rothstein dans l'arrêt *Burger King*. On lit au paragraphe 4, à la deuxième phrase :

[...] Selon le Ministère, le terme « principalement » signifie « surtout » ou « essentiellement » et, par conséquent, il faut prendre en considération l'intention ou le but essentiel ou principal pour lequel le propriétaire a utilisé le bien.

Le bulletin poursuit ainsi :

Bien qu'il ne soit pas systématiquement déterminant en soi, l'un des principaux facteurs à prendre en considération est la proportion réelle ou matérielle d'utilisation du bien pour chaque fin.

[34] L'avocat soutient que, depuis 1990, l'appelante utilisait 60 pour 100 du bien uniquement pour une entreprise de location à une partie sans lien de dépendance. Il n'est pas nécessaire d'aller plus loin et d'appliquer l'appréciation qualitative, ce qui n'est pas fait dans tous les cas. Cela est clairement énoncé par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Burger King* et par le bulletin d'interprétation de l'Agence des douanes et du revenu du Canada elle-même.

[35] Il n'existe aucune jurisprudence où l'on a pris en considération les facteurs qualitatifs lorsque la répartition était de 60 pour 100 contre 40 pour 100.

[36] En outre, l'analyse qualitative ne suffit pas à supplanter l'appréciation quantitative, qui constitue le critère. Nous devons encore une fois nous reporter, immédiatement avant la disposition, à la période de six mois lorsque la concession Land Rover était en activité, parce qu'il y a de toute évidence un changement clair d'orientation à compter de 1990.

[37] Dans l'affaire *Canada Trust c. Ministre du Revenu national*, C.C.I., n° 81-1008, 10 avril 1985, 85 D.T.C. 322, 35,1 pour 100 de la superficie était utilisé par un contribuable lié et 64,9 pour 100 était loué à d'autres locataires. En outre, le revenu brut de location à des tiers dans l'immeuble était inférieur à 125 000 \$. Les recettes de location brutes tirées de l'immeuble durant l'année où il a été entièrement occupé pour la première fois n'ont pas dépassé 217 406 \$. Ce loyer brut est manifestement insignifiant comparativement au revenu brut d'environ 18 427 893 \$ tiré des activités de fiducie de Lincoln Trust, une société liée à Canada Trust.

[38] Ainsi, dans cette affaire, en termes de revenu brut, il n'y avait rien à redire. Le revenu de location était insignifiant. Néanmoins, notre cour a fini par rejeter l'appel. À la page 15 (D.T.C. : à la page 328), le juge Tremblay dit :

Je suis d'accord avec M. Taylor lorsqu'il dit que le nombre de pieds carrés occupés par rapport à la superficie louée ne constitue pas le seul critère à retenir. C'est cependant un élément important.

[39] Par conséquent, cette affaire indique que le critère du revenu brut peut être pertinent dans certaines circonstances, mais ne l'est pas toujours. S'il fausse les résultats en raison de la nature de l'entreprise du contribuable, il n'est tout simplement pas significatif.

[40] S'il faut prendre en compte la comparaison financière, il est préférable d'utiliser le deuxième élément, c'est-à-dire les bénéfices. En l'espèce, il n'y a pas beaucoup de différence en termes de bénéfices. L'appelante n'a pas tiré de bénéfices en 1996. Elle a essuyé une perte de 25 000 \$ cette année-là : voir l'onglet 11 de la pièce A-1.

[41] Il est tout à fait évident que la principale entreprise de l'appelante pendant la période visée était la location immobilière, et que c'est de là que provient la majeure partie de son revenu. Certes, une petite partie du revenu provenait de la location de voitures ou d'intérêts. Mais, de toute évidence, la principale source de revenu a été la location du terrain et des immeubles. C'est certainement ainsi que l'entreprise a été décrite dans toutes les déclarations de revenus produites, qui faisaient état d'une location à 85 pour 100.

[42] Lorsque l'entreprise Langley Land Rover a été exploitée sur le bien-fonds pendant six mois, elle n'était pas rentable. Elle a affiché une perte en 1996. En fait, elle n'a jamais été rentable.

[43] Ce qui importe dans tout cela, c'est que ces facteurs qualitatifs ne permettent pas de faire une comparaison directe. On n'examine pas si l'un des facteurs pèse légèrement en faveur d'une conclusion ou de l'autre. Ces facteurs doivent complètement supplanter le critère quantitatif de la superficie. Le revenu brut dans ce cas déforme les résultats et ne revêt pas de pertinence particulière. Les bénéficiaires sont comparables sous tous les angles. On pourrait affirmer que l'appelante avait un profit et que Land Rover n'en avait pas.

[44] La comparaison du capital investi n'est pas particulièrement significative non plus. L'avocat de l'appelante le reconnaît.

[45] L'exploitation d'une concession prendrait plus de temps, de travail et d'attention que l'exploitation d'une entreprise de location. Le fait d'être propriétaire du bien-fonds a certes exigé du temps, du travail et de l'attention. Il nécessitait des tâches liées à la location, aux rénovations et aux négociations des baux. L'appelante versait des frais de gestion assez élevés à une partie qui lui est liée : voir l'onglet 11 de la pièce A-1. Il a fallu réparer le toit et enfouir des réservoirs se trouvant surtout sur le terrain du locataire. Encore une fois, ce critère ne pèse tout simplement pas en faveur de l'appelante dans ce cas.

[46] Le dernier facteur regroupe la motivation et l'intention. L'argument de l'appelante est que le terrain a été acheté et utilisé principalement en vue d'exploiter des concessions sur le bien-fonds. Tout d'abord, il faut noter que M. Jessel exploitait d'autres concessions. Il ne s'agit pas des seules concessions qu'il exploitait. En outre, les concessions qu'il exploitait n'étaient pas toutes situées sur le terrain de l'appelante. Il y en avait plusieurs autres qui étaient exploitées sur des terrains loués. Il était donc certainement disposé à exploiter des concessions sur des terrains loués. En deuxième lieu, tel était le cas relativement à ce terrain en particulier parce qu'il a acheté la concession Toyota en 1981 et qu'il a loué le bien-fonds pendant deux ou trois années. En 1983 ou en 1984, il a acheté le bien-fonds et, à ce moment-là, il avait la concession Toyota d'un côté du terrain, puis il a mis en valeur l'autre côté, qui n'avait pas encore été utilisé; il a construit un immeuble et a exploité une autre concession. Cela s'est passé vers 1985 ou 1986. En 1985 ou 1986, il avait deux concessionnaires, l'un de chaque côté du bien-fonds.

[47] En 1990, M. Jessel a demandé à une société d'arpentage de préparer un lotissement afin de voir s'il pouvait vendre 60 pour 100 du bien-fonds à Toyota, qui avait exprimé son intérêt à acheter cette partie du bien-fonds. Il n'était cependant pas possible de lotir le terrain, et il n'était pas vraiment possible de le vendre à Toyota; il a donc conservé le bien-fonds et l'appelante a conclu deux baux distincts, dont l'un

avec Toyotatown à raison de 12 500 \$ par mois, puis de 13 500 \$ par mois pour un bail à long terme de cinq ans. De même, l'appelante avait conclu un bail avec la société liée, qui versait un loyer de 8 500 \$ par mois, selon les conditions qui s'appliqueraient à un locateur sans lien de dépendance. En 1990, la situation avait beaucoup changé. L'appelante louait les deux parties du bien-fonds, même à sa société liée, à un loyer comparable à celui que paierait un locateur sans lien de dépendance. Cela donne au moins une indication de l'intention qui existait à ce moment-là, en 1990; cela indique une entreprise de location.

[48] Cela indique les intentions relatives de l'appelante. À ce moment, elle demandait des loyers du marché à sa propre société liée. Il est clair qu'il y avait plus d'une intention en 1990. Il est fort possible qu'à l'origine, le bien-fonds ait été acheté par l'appelante par l'intermédiaire de M. Jessel pour y exploiter des concessions mais, de toute évidence, les choses avaient changé en 1990. Il n'exploitait pas ses concessions. Il exploitait une concession sur 40 pour 100 du bien-fonds, et il donnait à bail 60 pour 100 du bien-fonds à d'autres parties.

[49] Le partage à 60 pour 100 et à 40 pour 100 existait réellement. Le locataire sans lien de dépendance payait soixante pour cent de l'impôt foncier. Encore une fois, c'était le cas pendant tout le processus, avant et après la vente du bien-fonds par l'appelante, ce qui indique que le chiffre de 60 pour 100 n'avait pas été choisi au hasard par M. Jessel ou par l'appelante. C'était le même chiffre qui a été utilisé par l'acheteur du bien, Richmond Holdings, en 1996 ou par après. Suivant la même proportion, 60 pour 100 des impôts étaient payés par la concession Toyotatown et seulement 40 pour 100 était payés par Land Rover.

[50] D'ailleurs, en réponse à une question, M. Jessel a admis qu'une partie de la raison pour laquelle le bien-fonds avait été acquis en 1983 était parce que c'était un bon placement, et il a spécifiquement mentionné le fait que les valeurs immobilières étaient en hausse.

[51] Pour conclure, il n'est pas nécessaire d'aller au-delà de l'appréciation quantitative de la superficie, et rien n'a été proposé qui soit suffisamment probant pour supplanter le critère quantitatif. Même si l'on se penchait sur les autres facteurs, ils ne suffiraient pas à étayer la position du contribuable. Les facteurs qualitatifs ne sont pas assez persuasifs pour supplanter l'appréciation quantitative de la superficie.

[52] Aucun des facteurs qualitatifs n'appuie fortement la position de l'appelante, et il est clair que quelle qu'ait été son intention à l'origine lorsqu'elle a acheté le bien-fonds en 1983, une de ses intentions était de faire un placement, puisque

M. Jessel l'a dit lui-même. En outre, beaucoup a changé en 1990. À ce moment, le bien-fonds a été utilisé principalement à des fins de location, et cela a clairement continué pendant six ans.

### ANALYSE ET CONCLUSION

[53] Je ne pense pas que les arguments avancés par l'avocat de l'appelante relativement à l'ajout des termes « ou par une personne qui lui est liée » suffisent à supplanter l'appréciation quantitative.

[54] À mon avis, les facteurs qualitatifs présents dans cette situation ne sont pas suffisamment influents pour supplanter l'analyse quantitative fondée sur le fait qu'environ 60 pour 100 du bien-fonds a été loué à une partie sans lien de dépendance et uniquement 40 par 100 a été utilisé par les entreprises de l'appelante ou par les entreprises de sociétés liées.

[55] Comme l'a souligné l'avocat de l'intimée, le critère quantitatif est le principal critère à utiliser et à mon avis, pour tous les motifs présentés par l'avocat de l'intimée, c'est celui qui prévaut en l'espèce. Par conséquent, l'appel est rejeté avec dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30<sup>e</sup> jour d'octobre 2002.

« T. O'Connor »"

---

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme  
ce 12<sup>e</sup> jour de novembre 2004.

Yves Bellefeuille, réviseur