

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2002-1122(IT)I

ENTRE :

MARCEL BRUNET,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

---

Appels entendus le 24 octobre 2002, à Ottawa (Ontario), par

l'honorable juge Lucie Lamarre

Comparutions

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée : M<sup>e</sup> Justine Malone

---

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1997, 1998 et 1999 sont admis, sans dépens, et les cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte de ce qui suit :

(1) Les frais de location seront déductibles selon la proportion admise par le ministre dans les cotisations visées par l'appel, c'est-à-dire 25 pour cent en 1997 et 30 pour cent en 1998 et en 1999.

(2) Les dépenses non admises de 216,75 \$ pour 1997 et de 349,19 \$ pour 1998 qui ont été réclamées au titre de l'entretien et des réparations seront réduites à 143,91 \$ pour 1997 et à 295,98 \$ pour 1998. L'appelant ne conteste plus le refus d'admettre le montant de 201,30 \$ qu'il a réclamé au titre de l'entretien et des réparations pour 1999.

(3) La dépense de 139,90 \$ réclamée par l'appelant au titre de l'entretien et des réparations en 1998 est reportée rétrospectivement et sera déductible en 1997.

(4) La dépense de 4 146,81 \$ réclamée au titre de l'entretien et des réparations, soit la somme consacrée au toit, sera traitée comme une dépense courante plutôt qu'une dépense de capital et sera déductible en 1998.

(5) Quant aux montants de 49,52 \$ et de 126,34 \$ en 1997, de 89,16 \$ en 1998 et de 60,41 \$ en 1999 qui ont été réclamés par l'appelant et dont la déduction a été refusée parce qu'ils représentaient des dépenses personnelles ou parce qu'ils n'étaient pas appuyés par une pièce justificative, l'appelant ne conteste plus le refus de les admettre et les cotisations demeureront telles quelles relativement à ces montants.

À tous les autres égards, les cotisations demeureront inchangées.

Signé à Ottawa, Canada, ce 6<sup>e</sup> jour de décembre 2002.

« Lucie Lamarre »

---

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de septembre 2004.

Yves Bellefeuille, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date : 20021206  
Dossier : 2002-1122(IT)I

ENTRE :

MARCEL BRUNET,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Lamarre, C.C.I.**

[1] En calculant son revenu pour les années d'imposition 1997, 1998 et 1999, l'appelant a réclamé des pertes locatives nettes de 3 349 \$, de 7 431 \$ et de 7 605 \$ respectivement. Le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi à l'égard de l'appelant de nouvelles cotisations dans lesquelles il n'admettait pas certaines dépenses réclamées. Le ministre a ainsi calculé un revenu de location net de 223 \$ pour 1997 et des pertes locatives nettes de 449 \$ et de 1 137 \$ pour les années d'imposition 1998 et 1999.

[2] L'appelant, qui était fonctionnaire fédéral au cours des années en cause, louait une chambre de sa résidence principale à son beau-père (le « locataire »). Au cours de ces années-là, l'appelant vivait avec son épouse et leurs trois enfants. Le

locataire pouvait également utiliser une salle de bain, la cuisine, le salon, la salle à manger, les couloirs, les escaliers et l'entrée.

[3] Le loyer mensuel que versait le locataire était de 300 \$ pour les années en question et comprenait l'électricité, l'eau, le téléphone et la télévision par câble. L'appelant a réclamé les dépenses liées à la maison dans une proportion de 50 pour cent pour 1997, de 60 pour cent pour 1998 et de 70 pour cent pour 1999, selon la pièce R-1. Le ministre a admis ces dépenses dans une proportion de 25 pour cent pour 1997 et de 30 pour cent pour 1998 et 1999 (selon la pièce R-4). Le ministre a également refusé d'admettre un montant de 4 146,81 \$ comme dépense courante relativement aux réparations effectuées au toit qui a été déduite en 1998 au titre de l'entretien et des réparations. Le ministre est d'avis qu'il s'agissait d'une dépense de capital.

[4] Le ministre a également refusé les montants de 49,52 \$, de 89,16 \$ et de 60,41 \$ qui avaient été déduits au titre de l'entretien et des réparations en 1997, 1998 et 1999 respectivement au motif qu'il s'agissait de dépenses personnelles, ainsi que le montant de 126,34 \$ déduit en 1997 au titre de la gestion et de l'administration au motif qu'il n'était pas appuyé par une pièce justificative. L'appelant ne conteste pas cette partie de la cotisation.

[5] Enfin, le ministre n'a également pas admis des montants atteignant 216,75 \$, 349,19 \$ et 201,30 \$ qui avaient été déduits au titre de l'entretien et des réparations pour 1997, 1998 et 1999 respectivement parce qu'ils n'étaient appuyés par aucune pièce justificative. À l'audience, les parties ont convenu que ces montants devaient être réduits à 143,91 \$ pour 1997 et à 295,98 \$ pour 1998 (156,08 \$ + 139,90 \$). L'appelant ne conteste plus le refus d'admettre le montant de 201,30 \$ pour 1999. Le ministre est disposé à reconnaître que le montant de 139,90 \$, dont la déduction en 1998 a été refusée, doit être déduit pour l'année d'imposition 1997.

[6] Bref, la dépense relative au toit et la part personnelle de l'appelant relativement aux dépenses sont les seuls éléments encore en litige.

[7] En ce qui concerne la part personnelle des dépenses, l'appelant a expliqué qu'il avait fait une erreur en produisant ses déclarations de revenu. Il soutient que la part personnelle doit être de 43 pour cent et la part de la location, de 57 pour cent. Pour justifier ce dernier chiffre, il a calculé l'espace loué au locataire en prenant le pourcentage du temps au cours duquel le locataire a occupé les différentes pièces de la maison, puis en déterminant la superficie totale rajustée que le locataire utilisait (pièce A-1). Toutefois, l'appelant a convenu que la méthode qu'il a utilisée

dans la pièce A-1 était viciée puisque ses calculs ont été faits en supposant que le locataire occupait la partie louée de la maison pendant 300 pour cent du temps. En effet, il a calculé que le locataire occupait la cuisine 40 pour cent du temps, le couloir de l'étage supérieur 10 pour cent du temps, le couloir de l'étage inférieur 5 pour cent du temps, le salon et la salle à manger 40 pour cent du temps et la chambre principale 5 pour cent du temps, ce qui nous donne déjà un total de 100 pour cent du temps du locataire. L'appelant a omis par erreur de calculer le temps que le locataire a passé dans sa chambre et la salle de bain qui, selon lui, ont été utilisées à 100 pour cent par le locataire.

[8] Le vérificateur de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») a utilisé une autre méthode (pièce R-3). Il a accepté le fait que la chambre et la salle de bain louées étaient utilisées exclusivement par le locataire. Il a également accepté le fait que ce dernier avait accès à tout l'étage inférieur, sauf la chambre principale et la salle de bain qui y est annexée.

[9] Le vérificateur a calculé la superficie de la partie partagée, l'a divisée par le nombre de personnes vivant dans la maison (six) et a ajouté ce chiffre à la superficie utilisée exclusivement par le locataire pour obtenir le total de la superficie louée. Puis, il a divisé ce total par la superficie totale de la maison, ce qui a donné le résultat que la maison était utilisée à 25 pour cent par le locataire. Dans les cotisations établies pour les années 1998 et 1999, cette proportion avait été fixée par erreur à 30 pour cent.

[10] À mon avis, cela est raisonnable dans ces circonstances, surtout puisque l'appelant lui-même a reconnu qu'il avait fait des erreurs dans ses déclarations de revenu relativement à la part personnelle et que la méthode qu'il avait utilisée dans la pièce A-1 était viciée.

[11] En ce qui concerne la dépense relative au toit, l'appelant a déclaré qu'en 1998, il a dû remplacer tous les bardeaux d'asphalte qui avaient été endommagés par une accumulation de glace, ce qui a entraîné de l'infiltration d'eau et a ainsi endommagé les murs de la maison et a causé de l'infiltration d'eau au sous-sol. Il a déclaré qu'il avait remplacé les bardeaux, qui devaient durer 25 ans, par des bardeaux d'asphalte exactement du même genre. La maison, construite en 1972, était dotée d'une toiture-terrasse plate. L'appelant a acheté la maison en 1991. Au moment de l'achat, on lui avait dit que l'ancien propriétaire avait changé les bardeaux du toit cinq ans auparavant, soit en 1986. L'appelant a précisé que, selon certains fabricants, les bardeaux qui devaient durer 25 ans avaient une durée de vie utile de 12 ans sur une toiture-terrasse plate. Il a déclaré qu'il aurait pu choisir un

autre matériau (l'aluminium, par exemple), ce qui aurait amélioré le toit. Toutefois, le coût aurait doublé; pour cette raison, et parce que l'aluminium est trop bruyant, il a tout simplement décidé de remplacer les bardeaux par d'autres qui étaient exactement du même genre.

[12] À l'audience, j'ai accepté l'argument de l'avocate de l'intimée selon lequel la dépense relative au toit était une dépense de capital. Cependant, après avoir examiné la preuve et la jurisprudence, j'ai changé d'avis.

[13] Comme l'a déclaré la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *La Reine c. Donohue Normick Inc.*, 95 D.T.C. 5667, que l'avocate de l'intimée a invoqué, chaque cas est un cas d'espèce et aucun critère n'est déterminant dans tous les cas quand il faut établir si une dépense est une dépense de capital ou une dépense courante. Il s'agit d'une question de fait, et souvent d'une question de degré. Dans l'affaire *Donohue*, la Cour d'appel fédérale a invoqué une autre affaire, *Shabro Investments Ltd. c. Canada*, n° A-557-77, 23 février 1979, [1979] A.C.F. n° 119 (Q.L.), 79 D.T.C. 5104. Dans cette affaire, le juge Urie a déclaré ce qui suit aux paragraphes 20 et 21 (D.T.C. : à la page 5109) :

[TRADUCTION]

Pour juger s'il s'agit d'une dépense de capital ou de revenu, nous pourrions peut-être prendre comme point de départ l'observation faite par le lord président dans l'affaire *Valambrosa Rubber Company, Limited v. Farmer*, 5 T.C. 536 :

Je ne prétends pas qu'il s'agit là d'un critère décisif ou déterminant, mais je crois que pour distinguer une dépense de capital d'une dépense de revenu, on peut dire, d'une manière très générale, que la dépense de capital est celle qui est faite une fois pour toutes, alors que la dépense de revenu revient tous les ans.

Ainsi que l'a fait remarquer le juge Rowlatt dans l'affaire *Dunsworth v. Vickers, Limited*, [1915] 3 K.B. 267, l'auteur n'a pas insisté sur l'expression « tous les ans ». Le véritable critère est plutôt que « dans un cas, la dépense est faite pour satisfaire à une exigence continuelle, alors que dans l'autre, elle est faite une fois pour toutes ». Il s'agit donc, dans chaque cas, d'une question de fait, et souvent d'une question de degré. C'est celle-ci qui pose des difficultés parce que, dans plusieurs cas, on peut dire qu'on fait une dépense simplement pour réparer un bien existant et non pour renouveler, remplacer ou améliorer ce bien. Toute réparation entraîne, dans une certaine mesure, le renouvellement et le remplacement de certaines parties du bien réparé, et, par conséquent, l'amélioration de ce bien, que ce soit une structure, une machine ou toute autre chose. Selon la jurisprudence, cette amélioration ne suffit pas, à elle seule, à convertir en dépense de capital une dépense faite pour réparer un

bien producteur de revenu. La question fondamentale consiste à se demander si la dépense considérée a créé une immobilisation différente du bien remplacé.

[14] Dans l'arrêt *Canada Steamship Lines Ltd. v. M.N.R.*, [1966] R.C. de l'É. 972, 66 D.T.C. 5205, le président Jackett a déclaré ce qui suit (R.C. de l'É. : à la page 975; D.T.C. : à la page 5207) :

[TRADUCTION]

Les choses utilisées dans une entreprise pour gagner un revenu — les terrains, les immeubles, les usines, les machines, les automobiles, les navires — constituent des immobilisations. Les dépenses faites pour acquérir ces immobilisations sont des dépenses en immobilisations. Pour la même raison, les sommes dépensées pour améliorer ces immobilisations — pour leur donner une nature différente de celle qu'elles avaient — constituent une dépense en immobilisations. D'autre part, une dépense faite dans le but de compenser l'effet matériel de l'utilisation des immobilisations au cours de l'exploitation de l'entreprise — que ce soit en raison d'une usure normale ou d'un accident — n'est pas une dépense en immobilisations. C'est une dépense courante.

[15] Dans l'arrêt *Marklib Investments II-A Ltd. c. La Reine*, n° 97-3509(IT)G, 27 octobre 1999, 2000 D.T.C. 1413, le juge Brulé de cette cour a renvoyé à la décision de la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Goyer c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1987] R.J.Q. 988, [1987] R.D.F.Q. 159, 1987 CarswellQue 122. Le juge Brulé déclare au paragraphe 26 :

[...] la Cour d'appel du Québec, dans la décision *Le Sous-Ministre du Revenu du Québec c. Denise Goyer*, 1987 CarswellQue 122 [ci-après appelée *Goyer*], a conclu que la tuyauterie, les fenêtres, les portes et les balcons tout décrépis qui avaient été remplacés ne constituaient pas des biens en capital, mais uniquement des composantes intégrantes de ces biens qu'il fallait simplement réparer et non pas remplacer. Il importait de déterminer si un bien en capital nouveau avait été créé. Le juge Vallerand a déclaré ce qui suit au paragraphe 19 :

[...] aussi longtemps qu'on ne *crée* pas un bien capital nouveau, qu'on *n'accroît* pas la valeur capitale normale du bien et qu'on ne *remplace* pas un bien disparu par un autre, il s'agit de réparation et d'entretien tendant à *ramener* le capital à sa valeur précisément normale.

[16] Ce principe est énoncé dans le bulletin d'interprétation IT-128R au paragraphe 4, qui se lit comme suit :

4. Les lignes directrices suivantes peuvent servir à déterminer si une dépense est imputable au capital parce que le bien amortissable a été acquis ou amélioré ou si elle est déductible parce qu'elle a été engagée pour réparer ou entretenir un bien :

a) Avantage durable — Selon les décisions rendues par les tribunaux, lorsqu'une dépense est faite à l'égard d'un bien amortissable corporel « une fois pour toutes et en vue de créer un bien ou un avantage pour le bénéficiaire durable d'une entreprise », cette dépense est ordinairement considérée comme une dépense en capital. Toutefois, lorsqu'il est vraisemblable que de nouvelles dépenses du genre seront engagées pour remplacer ou renouveler un article en particulier parce que son utilité ne dépassera pas une période relativement courte, ce fait constitue une indication qu'il s'agit d'une dépense courante.

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

c) Partie intégrante ou bien séparé — Il peut y avoir lieu de déterminer également si la dépense a été engagée pour réparer une partie d'un bien ou pour acquérir un bien qui constitue en soi un bien distinct. Dans le premier cas, la dépense est vraisemblablement une dépense courante et dans le deuxième, une dépense en capital. Par exemple, le coût de remplacement d'un gouvernail ou d'une hélice de bateau est considéré comme une dépense courante, car il s'agit d'une partie intégrante du bateau et il n'y a pas d'amélioration; mais le coût de remplacement d'une machine dans une usine est considéré comme une dépense en capital, car la machine n'est pas une partie intégrante de l'usine mais un bien qui peut être vendu séparément. Entre ces cas bien tranchés, il y en a d'autres où un article remplacé peut être une partie essentielle d'un bien entier sans en être une partie intégrante. En pareil cas, d'autres facteurs, comme la valeur relative, doivent entrer en ligne de compte.



d) Valeur relative — Il y aura peut-être lieu d'évaluer le montant de la dépense par rapport à la valeur du bien entier ou par rapport à la moyenne des frais d'entretien et de réparation déjà engagés. Cela est particulièrement le cas lorsque le remplacement en soi peut être considéré comme étant un bien vendable distinct. Bien qu'une bougie dans un moteur puisse être un tel bien, personne ne considérerait son coût de remplacement autrement que comme une dépense; mais, si le moteur lui-même est remplacé, la dépense ne vise pas seulement un bien vendable distinct mais peut également être très importante par rapport à la valeur totale du bien dont le moteur fait partie; dans ce cas, la dépense serait vraisemblablement considérée comme une dépense en capital. D'autre part, le rapport qui existe entre le montant de la dépense et la valeur du bien entier n'est pas en soi nécessairement décisif dans d'autres circonstances, spécialement lorsqu'est effectuée une réparation importante constituant une accumulation de petits travaux qui auraient été classés comme des dépenses courantes si chacun avait été fait au moment où le besoin s'était d'abord fait sentir; le fait que ces travaux n'aient pas été effectués plus tôt ne change pas la nature du travail lorsqu'il est fini, quel que soit son coût total.

e) Acquisition d'un bien usagé — Lorsqu'un contribuable acquiert un bien usagé et qu'il est nécessaire d'y apporter des réparations ou d'y remplacer des pièces pour le remettre en bon état afin qu'il puisse être utilisé, le coût de ces travaux est considéré comme une dépense en capital, même si, dans d'autres circonstances, il serait une dépense courante.

f) Perspective de vente — Les réparations faites en prévision de la vente d'un bien ou comme condition de cette vente sont considérées comme des dépenses en capital. Par contre, si les réparations auraient été faites de toute façon et que la vente a été négociée pendant le cours des réparations ou après qu'elles sont terminées, leur coût doit être classé comme si aucune vente n'avait été prévue.

[Je souligne.]

[17] Dans la présente affaire, la preuve indique que la dépense engagée pour installer de nouveaux bardeaux n'a pas augmenté sensiblement la valeur du bien par rapport à ce qu'elle était à l'origine. L'appelant a remplacé les bardeaux par d'autres qui étaient exactement de la même nature; en outre, en raison de la structure du toit, les nouveaux bardeaux ne seront pas plus durables que ceux qu'ils ont remplacés.

[18] De plus, la dépense s'élève à 4 146,81 \$, ou à environ 3 pour cent de la valeur de la maison, qui a été achetée pour la somme de 135 000 \$ en 1991. Voilà donc une raison de plus de croire que la dépense n'était pas importante au point de constituer le remplacement d'un bien.

[19] J'en conclus donc que la dépense de 4 146,81 \$ consacrée au toit n'était pas une dépense de capital mais plutôt une dépense courante au cours de l'année d'imposition 1998.

[20] Pour toutes ces raisons, les appels sont admis et les cotisations sont déferées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte de ce qui suit :

(1) Les frais de location seront déductibles selon la proportion admise par le ministre dans les cotisations visées par l'appel, c'est-à-dire 25 pour cent en 1997 et 30 pour cent en 1998 et en 1999.

(2) Les dépenses non admises de 216,75 \$ pour 1997 et de 349,19 \$ pour 1998 qui ont été réclamées au titre de l'entretien et des réparations seront réduites à 143,91 \$ pour 1997 et à 295,98 \$ pour 1998. L'appelant ne conteste plus le refus d'admettre le montant de 201,30 \$ qu'il a réclamé au titre de l'entretien et des réparations pour 1999.

(3) La dépense de 139,90 \$ réclamée par l'appelant au titre de l'entretien et des réparations en 1998 est reportée rétrospectivement et sera déductible en 1997.

(4) La dépense de 4 146,81 \$ réclamée au titre de l'entretien et des réparations, soit la somme consacrée au toit, sera traitée comme une dépense courante plutôt qu'une dépense de capital et sera déductible en 1998.

(5) Quant aux montants de 49,52 \$ et de 126,34 \$ en 1997, de 89,16 \$ en 1998 et de 60,41 \$ en 1999 qui ont été réclamés par l'appelant et dont la déduction a été refusée parce qu'ils représentaient des dépenses personnelles ou parce qu'ils n'étaient pas appuyés par une pièce justificative, l'appelant ne conteste plus le refus de les admettre et les cotisations demeureront telles quelles relativement à ces montants.

À tous les autres égards, les cotisations demeureront inchangées.

Signé à Ottawa, Canada, ce 6<sup>e</sup> jour de décembre 2002.

« Lucie Lamarre »

---

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de septembre 2004.

Yves Bellefeuille, réviseur