

Dossier : 2003-3772(IT)G

ENTRE :

HEWLETT-PACKARD (CANADA) CIE (anciennement Compaq Canada Corp.,
société remplaçante de Digital Equipment of Canada Ltd.),

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 10 mai 2005 à Toronto (Ontario).
Devant : L'honorable juge Judith Woods

Comparutions :

Avocats de l'appelant : M^e Joseph Steiner et M^e Scott Wilkie

Avocate de l'intimée : M^e Marie-Thérèse Boris

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1994, 1995 et 1996 est admis, avec dépens, et les cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte du fait que le contribuable a droit à

une déduction de 434 980 \$ dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 1994, 1995 et 1996.

Signé à Toronto (Ontario), ce 17^e jour de juin 2005.

« J. Woods »

La juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 7^e jour de juin 2006.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2005CCI398
Date : 20050617
Dossier : 2003-3772(IT)G

ENTRE :

HEWLETT-PACKARD (CANADA) CIE (anciennement Compaq Canada Corp.,
société remplaçante de Digital Equipment of Canada Ltd.),

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Woods

[1] Le présent appel est interjeté par Hewlett-Packard (Canada) Cie contre des cotisations établies à l'égard d'une société remplacée, Digital Equipment of Canada Ltd. (« Digital »), en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), ch. 1, telle que modifiée (ci-après appelée la « Loi »), pour les années d'imposition 1994, 1995 et 1996. L'appel a trait à des voyages de fin de semaine offerts par Digital à ses employés en guise de récompense. La Couronne est d'avis que les hôtels retenus par Digital pour ces voyages sont des chalets-hôtels (en anglais, « lodges ») et que les coûts qui s'y rattachent ne sont pas déductibles, conformément à l'alinéa 18(1)l) de la *Loi*. Si la Couronne a raison, cela peut être lourd de conséquences étant donné que l'alinéa en question ne permet pas la déduction de dépenses liées à l'usage de chalets-hôtels, peu importe si ces derniers

sont utilisés à des fins d'agrément, comme dans la présente affaire, ou à des fins commerciales.

[2] L'alinéa 18(1)l) est ainsi rédigé :

18.(1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

[...]

l) une dépense engagée ou effectuée par le contribuable après 1971 :

(i) soit pour l'usage ou l'entretien d'un bien qui est un bateau de plaisance, un pavillon, un chalet-hôtel ou un terrain ou une installation de golf, sauf si le contribuable a engagé ou effectué cette dépense dans le cours normal des activités de son entreprise qui consiste à fournir ce bien contre loyer ou récompense,

(ii) soit à titre de cotisation (droit d'inscription ou autre) à une association dont l'objet principal consiste à fournir à ses membres des installations pour les loisirs, le sport ou les repas;

[3] Les faits ne sont généralement pas contestés. Pendant un certain nombre d'années, Digital a récompensé des employés en leur offrant des voyages dans le cadre d'un programme appelé [TRADUCTION] « Programme de récompense et de reconnaissance des employés ». Ce programme a cessé d'exister quand la société a été achetée en 1998. Dans le cadre de ce programme, des voyages étaient offerts chaque année à des employés qui avaient atteint des objectifs précis. Certains employés se voyaient offrir des voyages à titre individuel pour avoir atteint leur quota de vente, et d'autres les remportaient en tant que membres d'un groupe pour avoir atteint des objectifs liés à la rentabilité et aux résultats de sondages sur la satisfaction de la clientèle.

[4] Digital organisait plusieurs voyages par année en raison du nombre important d'employés de différentes divisions qu'elle récompensait. Les voyages étaient des séjours de fin de semaine tout compris pour les employés et leurs conjoints. Même si les voyages étaient essentiellement des vacances, on s'attendait à ce que les employés récompensés participent. Pendant la journée, les employés pouvaient faire ce qu'ils

voulaient et, en soirée, des soupers étaient organisés, dont un banquet au cours duquel chaque employé était mis en honneur pour ses réalisations. Digital organisait parfois des activités récréatives, mais les employés n'étaient pas tenus d'y participer. Le coût des voyages était inclus dans le revenu des employés comme avantage imposable, et Digital remboursait aux employés une partie de l'impôt découlant de l'inclusion de ce montant dans leur revenu.

[5] Les endroits où s'effectuaient les voyages étaient choisis en fonction du budget alloué. En général, les hôtels devaient être assez grands pour loger un groupe de taille considérable et ils devaient avoir une salle de banquet. Au cours des années d'imposition en cause, les employés sont allés aux hôtels suivants : le Clevelands House Resort, le Deerhurst Resort, le Château Whistler, l'Isaiah Tubbs Resort, le Domaine hôtelier Château Bromont, le Delta Lodge at Kananaskis, le Château Montebello et L'Estérel. Ces hôtels sont tous situés au Canada, dans un cadre champêtre. Cependant, au cours d'autres années d'imposition, Digital a envoyé ses employés à Las Vegas (Nevada), à Santa Barbara (Californie) et au centre-ville de Montréal.

[6] Une description des hôtels a été fournie au moyen d'extraits des sites Web de quatre des hôtels en cause, à savoir le Clevelands House Resort, le Deerhurst Resort, le Delta Lodge at Kananaskis et le Domaine hôtelier Château Bromont. Les parties ont convenu que ces hôtels étaient représentatifs de l'ensemble des hôtels retenus. Les quatre hôtels ont un certain nombre de caractéristiques communes : ils sont tous grands (généralement plus de 200 chambres), ils sont situés dans un splendide cadre champêtre et ils offrent une gamme d'installations modernes. De plus, dans les quatre cas, il y a des installations récréatives, soit sur place, soit dans les environs. Il semble que tous ces hôtels ont les aménagements nécessaires pour la tenue de réunions d'affaires, bien que cela soit difficile à déterminer à partir des extraits limités des sites Web.

[7] Le terme « *resort* » (centre de villégiature) figure dans le nom anglais de trois des quatre hôtels. Je tiens à signaler qu'il n'y a aucune preuve quant au nom exact des hôtels pour lesquels aucun extrait de site Web n'a été fourni (c.-à-d. l'Isaiah Tubbs Resort, le Château Whistler, le Château Montebello et L'Estérel), ce qui fait que les noms indiqués dans les présents motifs peuvent être inexacts. Le terme « *lodge* » apparaît dans le nom d'un des hôtels, mais au site Web de l'hôtel en question, de même que dans celui des trois autres hôtels, le terme « *resort* » plutôt que « *lodge* » est employé pour décrire le complexe dans son ensemble.

[8] Quant au terme « *lodge* », il est employé sur une carte au site Web du Deerhurst Resort pour décrire le bâtiment principal, mais il n'est employé nulle part ailleurs. Au site Web du Delta Lodge at Kananaskis, le terme « *mountain resort* » (centre de villégiature de montagne) est utilisé pour décrire l'hôtel, et un des deux immeubles du complexe est décrit comme étant la section « *lodge* » du centre de villégiature. Au site Web du Domaine hôtelier Château Bromont, le complexe est décrit comme étant un « *resort hotel* » (hôtel de villégiature). Il est composé de trois hôtels indépendants, soit l'Auberge du Château, l'hôtel Château Bromont et le Pavillon des sens. Je n'ai vu aucune occurrence du terme « *lodge* » dans ce site Web.

[9] Le ministre du Revenu national a refusé un montant de 453 980 \$ pour chacune des trois années d'imposition en cause. La Couronne admet que les dépenses ont été engagées dans le but de générer un revenu et, par conséquent, la seule question à trancher est l'application de l'alinéa 18(1)l). Le contribuable reconnaît que 19 000 \$ se rattachent à l'usage de terrains de golf, ce qui fait que le montant en litige est de 434 980 \$ pour chacune des années d'imposition en cause.

[10] Le montant refusé est le même pour chaque année. Il en est ainsi en raison d'un arrangement conclu par le contribuable et l'Agence du revenu du Canada selon lequel les dépenses engagées pour une seule des trois années, à savoir 1994, seraient examinées en profondeur et considérées comme représentatives des dépenses engagées pour les autres années visées par l'appel.

[11] Selon l'avocate de la Couronne, le sens courant du terme « chalet-hôtel » s'applique à un large éventail d'installations, y compris les hôtels. Si, toutefois, le terme « chalet-hôtel » vise seulement des hôtels situés dans un cadre champêtre, la Couronne soutient qu'il s'étend aux hôtels retenus par Digital au cours des années d'imposition en cause.

[12] Les avocats du contribuable estiment que les hôtels ne sont pas tous des chalets-hôtels au sens courant du terme et que ce terme décrit généralement de petits bâtiments rustiques, simples et saisonniers. En revanche, le contribuable fait valoir que, si je détermine que les hôtels utilisés par Digital sont des chalets-hôtels, les dépenses en cause sont visées par l'exception prévue au sous-alinéa 18(1)l)(i), qui concerne les dépenses engagées ou effectuées « dans le cours normal des activités de son entreprise qui consiste à fournir ce bien contre loyer ou récompense ».

Analyse

[13] La grande question à régler relativement au présent appel est de savoir si le terme « chalet-hôtel » à l'alinéa 18(1)*l*) s'étend aux hôtels de villégiature où les employés de Digital sont allés au cours des années d'imposition en cause. Ces hôtels ont des styles différents, mais ils sont tous plutôt grands, ils offrent une gamme d'installations modernes et ils semblent avoir pour clients autant des groupes d'entreprise que des vacanciers.

[14] L'alinéa 18(1)*l*) se trouve dans la *Loi* depuis la réforme fiscale de 1972. La partie pertinente de l'alinéa interdit la déduction des dépenses engagées pour l'usage ou l'entretien de quatre genres d'installations : un bateau de plaisance, un terrain de golf, un pavillon ou un chalet-hôtel. Les termes employés n'indiquent pas clairement si l'alinéa s'applique aux hôtels, mais cette incertitude a été levée lorsque la Cour suprême du Canada a déterminé que l'usage d'un chalet-hôtel exploité comme un hôtel était assujéti à l'alinéa 18(1)*l*), en raison du sens large du mot « usage » (*Sie-Mac Pipeline Contractors Ltd. c. La Reine*, [1993] 1 R.C.S. 895. 93 D.T.C. 5158 (C.S.C.)).

[15] Je ne suis au courant d'aucune affaire ayant porté sur des hôtels semblables à ceux que Digital a retenus. Les deux affaires mentionnées par les parties concernaient des chalets de pêche : *Sie-Mac Pipeline* et *R. c. Jaddco Anderson Limited*, 84 D.T.C. 6135 (C.A.F.).

[16] La deuxième édition du *Canadian Oxford Dictionary* (2004) définit comme suit le terme « lodge » en parlant d'un bâtiment :

[TRADUCTION]

1 Hôtel ou auberge, particul dans un endroit de villégiature. **2** *Am. du N.* Bâtiment principal d'un centre de villégiature ou d'un camp d'été qui abrite généralement une salle à manger, etc. **3** *Canada* (surtout dans des n. pr.) Résidence pour personnes âgées. **4** Habitation occupée pendant la saison de chasse ou la saison de pêche. **5** Tente ou wigwam d'un Amérindien. **6** Petite habitation à l'entrée d'un parc ou sur le terrain d'une grande demeure et occupée par un gardien, un jardinier, etc. [...]

[17] Un contexte historique pour le terme « lodge » est fourni dans l'extrait suivant de l'ouvrage *The Encyclopaedia Britannica* (15^e édition) :

[TRADUCTION]

À l'origine, un *lodge* était une petite habitation occupée le temps d'une saison ou d'un travail temporaire, comme la coupe du bois. Dans ce sens, le terme est actuellement utilisé pour décrire le logement qu'habitent les sportifs pendant la saison de chasse et les amateurs de plein air, par exemple les skieurs.

Le *lodge* est devenu un type d'habitation plus permanent lorsqu'on a commencé à transformer les terrains entourant les manoirs européens en parcs. Le *lodge* était une petite maison occupée par le garde-chasse, le gardien ou le jardinier. Il pouvait se trouver à l'entrée du parc ou ailleurs sur le terrain du manoir, et il présentait habituellement des similitudes architecturales avec les bâtiments principaux. Les *lodges* pouvaient être de taille considérable dans les parcs royaux et être occupés par des personnages importants. Par exemple, lord John Russell a habité le *Pembroke Lodge* dans le Richmond Park, à Londres, pendant plus de 30 ans, avec la permission de la reine Victoria.

[18] Même si les dictionnaires emploient parfois le terme « hôtel » pour décrire un « chalet-hôtel », je ne pense pas que la majorité des Canadiens décriraient de grands hôtels offrant une gamme d'installations modernes comme des « chalets-hôtels ».

[19] Pour déterminer le sens courant d'un terme général comme « chalet-hôtel », il importe de voir comment il est employé dans l'industrie du tourisme. Dans le présent appel, les seuls éléments de preuve relatifs à l'usage dans l'industrie se rapportent aux hôtels en cause. Bien que la preuve ne porte pas sur le nom exact de tous les hôtels, il semble que le terme « *lodge* » figure dans le nom d'un seul d'entre eux (le Delta). Selon les quatre sites Web, deux hôtels emploient le terme « *lodge* » pour décrire un bâtiment précis du centre de villégiature (le Deerhurst et le Delta), et, dans tous les sites Web, le terme « centre de villégiature » est utilisé pour décrire le complexe dans son ensemble. Ces occurrences tendent à confirmer mon interprétation, c'est-à-dire que le terme « chalet-hôtel » a un sens plus restreint que les termes « hôtel » et « centre de villégiature ».

[20] Le terme anglais « *lodge* » est employé à l'occasion dans l'industrie dans un sens large (par exemple, dans le terme « Econolodge »), mais cet usage n'est pas courant et, à mon avis, l'utilisation de « *lodge* » pour décrire un hôtel quelconque constitue un élargissement du sens courant du terme. Les avocats du contribuable ont raison de dire que les hôtels utilisent parfois le terme « *lodge* » dans leur nom à des fins de mise en marché.

[21] Il n'est pas nécessaire dans le présent appel de déterminer le sens précis de « chalet-hôtel ». Je ne suis pas sûre qu'il y en ait un. D'une part, le terme « chalet-hôtel » s'applique certainement aux petits pavillons rustiques utilisés pour la pêche et la chasse. D'autre part, il ne s'applique certainement pas aux grands hôtels modernes situés dans des villes. Je n'ai pas à fixer la limite aux fins de l'alinéa 18(1)*l*). À mon avis, le sens courant du terme « chalet-hôtel » ne s'applique pas aux grands centres de villégiature comme ceux qui sont en cause dans le présent appel.

[22] L'avocate de la Couronne s'appuie fortement sur la décision rendue dans l'affaire *Sie-Mac Pipeline*. À mon avis, cette décision ne sert pas la Couronne, car l'installation en cause dans cette affaire n'a rien à voir avec les grands hôtels retenus par Digital. L'installation dans l'affaire *Sie-Mac Pipeline* était un chalet de pêche de style traditionnel — petit, situé dans un endroit éloigné, rustique et utilisé principalement pour la pêche. Bien que, dans sa décision, le juge Brulé de la Cour canadienne de l'impôt ait comparé le chalet de pêche au Château Montebello et au Banff Springs Hotel, il ne s'est pas penché sur la question de savoir si ces grands hôtels étaient des « chalets-hôtels ».

[23] La version française de l'alinéa 18(1)*l*) vient étayer ma conclusion. Les termes qui y sont employés sont « pavillon » pour « *camp* » et « chalet-hôtel » pour « *lodge* ».

[24] Il semble que le terme « pavillon » ne peut être utilisé pour décrire un grand hôtel. Selon le dictionnaire Larousse, un « pavillon » peut être une villa, un chalet-hôtel, un pavillon de chasse ou une maison d'été. Le site Web du Deerhurst Resort utilise le terme « pavillon » pour décrire un bâtiment qui abrite un spa. Dans la même veine, le site Web du Domaine hôtelier Château Bromont utilise « pavillon » pour désigner un bâtiment qui abrite un spa et 12 chambres.

[25] Le terme « chalet-hôtel », pour sa part, est difficile à trouver dans les dictionnaires. L'utilisation du mot « chalet » sous-entend quelque chose de plus petit qu'un grand hôtel. La Couronne s'est référée à une base de données informatisée du gouvernement du Canada, TERMIUM Plus, produite par le Bureau de la traduction. Selon cette source, le terme « chalet-hôtel » est défini comme suit dans le *Dictionnaire du tourisme et des loisirs*, un ouvrage publié à Paris : « refuge confortable assurant des prestations de repas et généralement accessible par la route ».

[26] Je conclus donc que la version française de l'alinéa 18(1)l) n'appuie pas le sens général que donne la Couronne au terme « chalet-hôtel ».

[27] Pour ces raisons, j'ai conclu que le terme « chalet-hôtel », au sens de l'alinéa 18(1)l), ne s'applique pas aux grands hôtels comme ceux qui sont en cause dans le présent appel. À mon avis, le terme « chalet-hôtel » n'est pas habituellement utilisé pour décrire ce genre d'hôtel, et, si le législateur avait voulu refuser une déduction pour l'usage de ce genre d'hôtel, d'autres termes auraient mieux décrit son intention.

[28] Par conséquent, je n'estime pas nécessaire de parler de l'argument subsidiaire du contribuable, selon lequel les dépenses ont été engagées dans le cours normal des activités de son entreprise qui consiste à fournir ce bien contre loyer ou récompense.

[29] L'appel est admis, avec dépens, et les cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte du fait que le contribuable a droit à une déduction de 434 980 \$ dans le calcul de son revenu pour chacune des années d'imposition 1994, 1995 et 1996.

Signé à Toronto (Ontario), ce 17^e jour de juin 2005.

« J. Woods »

La juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 7^e jour de juin 2006.

Yves Bellefeuille, réviseur