

Dossier : 2008-1944(IT)G

ENTRE :

CAE INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu les 4, 5 et 6 novembre 2009, à Montréal (Québec), et observations sur les frais entendues par voie de conférence téléphonique le 14 juillet 2011, à Ottawa (Ontario).

Devant : L'honorable juge Gaston Jorré

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Wilfrid Lefebvre, c.r.
M^e Dominic C. Belley

Avocat de l'intimée : M^e Martin Gentile

JUGEMENT

Selon les motifs du jugement ci-joints, l'appel des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2000, 2001 et 2002 est accueilli et l'affaire est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant pour acquis ce qui suit :

- a) Le gain réalisé lors de la vente des simulateurs A320 et A330/A340 (utilisés au centre de formation de Toronto) et des simulateurs CL-65 et A330/A340 (utilisés par Air Canada) donnait lieu à un revenu.

- b) L'appelante avait le droit de réclamer une déduction pour amortissement relative aux simulateurs CL-65 et A330/A340 (utilisés par Air Canada), au simulateur A320 (Airbus), au simulateur Boeing 747-400 et au simulateur A320 (fabriqué à l'origine pour US Airways).

Chaque partie paiera ses frais.

Signé à Toronto (Ontario), ce 12^e jour d'août 2011.

« Gaston Jorré »

Juge Jorré

VERSION PUBLIQUE

Référence : 2011 CCI 354

Date : 20110812

Dossier : 2008-1944(IT)G

ENTRE :

CAE INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Jorré

Introduction

[1] L'appelante, CAE inc., est le chef de file dans le domaine de la fabrication de simulateurs de vol civil. Elle offre également des services de formation au vol.

[2] L'appelante a aussi d'autres activités, notamment la fabrication de simulateurs militaires et des services de formation militaire, mais cette cause ne concerne que les simulateurs civils et la formation au vol civil.

[3] L'appelante appelle de nouvelles cotisations pour les années d'imposition terminées les 31 mars 2000, 2001 et 2002.

[4] Le litige concerne sept simulateurs et cinq situations différentes.

[5] Dans certains cas, l'intimée a refusé des déductions pour amortissement réclamées par l'appelante. Dans d'autres cas, l'appelante a vendu des simulateurs et l'intimée a considéré que ces ventes donnaient lieu à un revenu d'entreprise, tandis que l'appelante considère que les ventes donnaient lieu à des gains en capital.

[6] Il n'y a pas vraiment de débat quant aux faits.

[7] Pour les motifs qui suivent, je conclus que l'appelante a raison en ce qui concerne l'amortissement, mais l'intimée a raison quant au caractère des ventes.

[8] Derek Burney, l'ancien président de l'appelante, Alain Raquepas, comptable agréé et directeur des finances de l'appelante, Sylvie Brossard, comptable agréée, fiscaliste et directrice de la fiscalité de l'appelante, ainsi que Ginette Phisel, comptable agréée et vérificatrice de grandes entreprises à l'Agence du revenu du Canada, ont témoigné. Toutes les pièces, y compris les transcriptions des interrogatoires préalables, ont été déposées en preuve par accord des parties¹.

Nature de l'entreprise et évolution du modèle d'affaires de l'appelante

[9] Un simulateur de vol a une taille importante. Il comprend le poste de pilotage complet, un système de visualisation qui crée des images d'un grand réalisme de ce que les pilotes verraient d'un poste de pilotage, un système de mouvement, le matériel électronique nécessaire à la simulation et les logiciels. Le coût d'un simulateur de vol est de l'ordre de 10 000 000 \$ à 20 000 000 \$.

[10] Le réalisme du simulateur permet aux lignes aériennes de réduire leurs coûts parce qu'elles peuvent faire une grande partie de l'entraînement des pilotes à l'aide du simulateur. Elles peuvent ainsi réduire le nombre d'heures de vols d'entraînement en avion. Un simulateur permet également de simuler aux fins d'entraînement des conditions de vol difficiles et des pannes.

[11] En général, un simulateur fonctionne de 20 à 22 heures par jour, 365 jours par année.

[12] Dans le passé, l'appelante vendait des simulateurs de vol construits sur commande.

[13] L'industrie de l'aviation civile a des hauts et des bas cycliques importants, ce qui fait que le marché des simulateurs est aussi très cyclique. L'appelante pouvait construire d'une douzaine à une trentaine de simulateurs par année.

[14] L'appelante cherchait, d'une part, à augmenter ses ventes, ce qui était très difficile puisqu'elle était déjà le fournisseur de simulateurs civils le plus important, et, d'autre part, à avoir des revenus plus stables.

¹ Transcription du 4 novembre 2009, pages 7 à 11.

[15] Pour réaliser ses objectifs, l'appelante² a élargi son offre.

[16] L'appelante a élargi sa façon de mettre à profit son expertise en conception et en construction de simulateurs en proposant une gamme plus complète de services aux clients. En plus de la simple vente de simulateurs, elle s'est mise à proposer :

- a) la location de simulateurs (à temps plein ou à l'heure), avec ou sans service d'entretien,
- b) des services complets de formation au vol avec instructeur, l'appelante s'occupant alors de l'entretien.

[17] L'appelante a également créé des centres de formation au vol.

[18] Parce que les coûts de fabrication de simulateurs sont très élevés et qu'un simulateur est propre à un type d'avion, l'appelante ne construit pas un simulateur sans avoir :

- a) soit un acheteur,
- b) soit un client pour la location ou la formation, un « locataire-clé »³ qui va, selon le cas, louer un simulateur pendant suffisamment d'heures, ou acheter suffisamment d'heures de formation, pour justifier la construction du simulateur particulier.

Les transactions

Simulateurs pour appareils Canadair Regional Jet CL-65 et Airbus A330/A340⁴ (Air Canada)

[19] Bien qu'il y ait des différences entre les faits relatifs au simulateur pour appareils CL-65 et les faits relatifs au simulateur pour appareils A330/A340, les différences⁵ ne sont pas importantes aux fins de cette cause. Je vais donc examiner seulement un cas, celui du simulateur CL-65. Je noterai certaines différences dans le cas du simulateur A330/A340.

² Bien que je parle de l'appelante, il serait plus juste de parler du groupe CAE, car il s'agit non seulement d'activités entreprises par l'appelante, mais parfois par diverses filiales de l'appelante.

³ M. Burney a utilisé par analogie le terme « anchor tenant » (locataire-clé) dans le domaine des centres commerciaux.

⁴ Apparemment, le Airbus A330 et le Airbus A340 sont suffisamment semblables pour permettre qu'un simulateur soit utilisé pour les deux types d'avions.

⁵ Par exemple, le fait qu'il s'agit de simulateurs différents, que les montants sont différents ou que le contrat initial de formation entre l'appelante et Air Canada a été signé à des dates différentes en 1997.

[20] En avril 1997, l'appelante et Air Canada ont signé un contrat relatif à un simulateur CL-65⁶. Les éléments essentiels du contrat prévoyaient ce qui suit :

- a) L'appelante fabriquerait un simulateur CL-65 qu'Air Canada pourra utiliser.
- b) Le simulateur serait construit, installé, testé et prêt à utiliser pour la formation en juillet 1998⁷.
- c) Le simulateur serait situé aux locaux de l'appelante à Montréal.
- d) L'appelante ferait l'entretien du simulateur pendant qu'il était situé dans ses locaux. Air Canada devait faire l'entretien si le simulateur était déplacé à d'autres locaux. Air Canada était responsable de l'entretien de l'avionique dans les deux cas.
- e) L'appelante ne fournirait pas les services d'un instructeur pendant l'utilisation du simulateur.
- f) Air Canada s'engageait à utiliser le simulateur pendant [CONFIDENTIEL] ans (pendant [CONFIDENTIEL] ans pour le simulateur A330/A340) moyennant i) certains paiements mensuels fixes⁸ et ii) d'autres paiements variant selon le nombre d'heures d'utilisation du simulateur.
- g) [CONFIDENTIEL]⁹.
- h) La durée de [CONFIDENTIEL] ans pouvait être écourtée par l'appelante si cette dernière recevait des revenus annuels inférieurs à un certain objectif; dans un tel cas, l'appelante pouvait terminer le contrat avec un préavis de 15 mois. L'appelante avait également l'option de terminer le contrat si Air Canada vendait la totalité, ou presque, de ses CL-65.
- i) Des tiers pouvaient utiliser le simulateur; dans un tel cas, les revenus provenant de tiers [CONFIDENTIEL]. [CONFIDENTIEL] seraient divisés entre l'appelante et Air Canada avec certains rajustements.
- j) Air Canada établirait les horaires d'utilisation du simulateur et s'engageait à faire des efforts raisonnables pour vendre à d'autres sociétés aériennes les heures de simulateur qu'elle n'utilisait pas. L'appelante pouvait également vendre des heures de simulateur non utilisées par Air Canada, à condition de s'assurer que les heures d'utilisation soient établies conjointement avec Air Canada.
- k) [CONFIDENTIEL]

⁶ Pièce I-1, onglet 15; pièce I-2, onglet 21, dans le cas du simulateur A330/A340 dont le contrat date du mois d'août 1997.

⁷ La livraison a été effectuée comme prévu. Dans le cas du simulateur A330/A340, la date prévue était janvier 1999; le délai de livraison a aussi été respecté.

⁸ Les paiements fixes étaient pour l'utilisation des locaux de l'appelante.

⁹ [CONFIDENTIEL]

- l) Il y avait une clause intitulée [TRADUCTION] « option d'achat » qui donnait à Air Canada le droit d'acheter le simulateur avec un préavis de trois mois, sous réserve d'un accord des parties quant aux conditions, notamment le prix¹⁰.

[21] [CONFIDENTIEL]

[22] Air Canada a commencé à utiliser le simulateur pendant l'année d'imposition 1999 et l'appelante a demandé une déduction pour amortissement dans le calcul de ses revenus aux fins de l'impôt.

Contrats de vente-location

[23] Le 22 décembre 1999, l'appelante a signé cinq contrats relatifs au simulateur CL-65¹¹ : un premier contrat vendant le simulateur à la Bank of America Canada Leasing VIII Company (« Bank of America »), un deuxième contrat par lequel la Bank of America louait le simulateur à l'appelante, un troisième contrat entre l'appelante et Air Canada pour la fourniture de services utilisant le simulateur (ce contrat a remplacé le contrat d'avril 1997 avec Air Canada), un quatrième contrat entre l'appelante, Air Canada et la Bank of America, et un cinquième contrat intitulé « Participation Agreement (1999-1) » entre l'appelante et la Bank of America.

[24] Il n'y a aucun doute que ces contrats forment un tout. Sans vente du simulateur à la banque, il ne pouvait y avoir de location du simulateur à l'appelante.

[25] Bien qu'il y ait certaines différences (par exemple, le nouveau contrat prévoit que le simulateur sera déplacé au centre de formation d'Air Canada à Toronto), le nouveau contrat avec Air Canada reprend l'essentiel du premier contrat. Il n'y a aucun changement qui soit pertinent à ce litige.

[26] Le contrat de location avec la Bank of America prévoit une période de location de [CONFIDENTIEL] ans. Selon le contrat de location, l'appelante doit, à ses frais¹², faire toutes les réparations nécessaires et faire toute modification ou mise à jour

¹⁰ *Ibid.*, clause 17 : « The Customer shall have the right to purchase the Equipment upon giving CAE three (3) months prior written notice and upon mutually acceptable terms and conditions. » (Le client pourra acheter le matériel avec un préavis écrit de trois mois, selon les modalités dont conviendront les deux parties.)

¹¹ Ainsi que cinq autres contrats semblables relatifs au simulateur A330/A340 (CL-65 : pièce I-1, onglets 16 à 20; A330/A340 : pièce I-2, onglets 22 à 26).

¹² [CONFIDENTIEL]

obligatoire selon les lois du pays¹³. L'appelante doit assurer le simulateur à ses frais et être responsable de tous les risques¹⁴ relatifs au simulateur.

[27] À la fin du bail, l'appelante doit rendre à la banque un simulateur [CONFIDENTIEL]¹⁵.

[28] Le contrat de location dispose également que l'appelante garantit à la banque que le simulateur aura une valeur résiduelle minimale¹⁶.

[29] Il y a également des dispositions dans le contrat de location qui donnent à l'appelante la possibilité d'acheter le simulateur avant la fin du bail, notamment si Air Canada veut exercer l'option d'achat prévue par le contrat de fourniture de services, ou à une date fixe à peu près six mois avant la fin du contrat de services avec Air Canada¹⁷.

[30] Dans tous les cas où l'appelante peut terminer le bail avant la fin de celui-ci, le contrat prévoit les modalités financières. Bien que différentes modalités s'appliquent selon les différentes clauses terminant le bail, l'appelante doit toujours [CONFIDENTIEL].

[31] Pour l'appelante, ces transactions de vente-location sont un moyen de financement, un moyen de « monétiser » la valeur des simulateurs¹⁸. Selon M. Raquepas, le résultat de la vente-location est semblable au résultat s'il y avait eu un prêt et que l'appelante avait donné le simulateur en garantie. Au cours de la location, la banque reçoit des paiements dépassant le prix d'achat et va donc obtenir un rendement, un intérêt implicite; le loyer incluant l'intérêt implicite était similaire au remboursement avec intérêts du capital d'un prêt¹⁹.

[32] M. Raquepas a témoigné que la banque n'était pas un client; selon lui, le profit relatif à ces simulateurs provient de la location à Air Canada et non de la vente à la Bank of America²⁰.

¹³ On prévoit donc que les autorités de certification pourraient obliger le propriétaire à faire des modifications.

¹⁴ Par contre, les risques quant aux autorités fiscales canadiennes et étrangères sont, selon la taxe et le pays en question, partagés entre l'appelante et la banque : voir le « Participation Agreement », pièce I-2, onglet 20, clauses 16(c) et (d). Ceci n'a pas d'importance aux fins de ce litige.

¹⁵ Pièce I-1, onglet 17, clause 12.

¹⁶ *Ibid.*, clause 12(b) et annexe F. Ces dispositions sont assez compliquées. En gros, leur effet est le suivant : [CONFIDENTIEL].

¹⁷ Dans le cas du simulateur A330/A340, la date équivalente est à peu près un mois avant la fin du contrat de services avec Air Canada.

Le contrat prévoit également la possibilité de terminer le bail après deux ans (pièce I-1, onglet 17, clause 14(a)).

¹⁸ Transcription du 4 novembre 2009, question 118.

¹⁹ *Ibid.*, pages 90 et 91.

²⁰ *Ibid.*, questions 128 et 144.

Traitement comptable de ces transactions

[33] M. Raquepas a témoigné que, sur le plan comptable, les transactions du 22 décembre 1999 ont été enregistrées non comme une vente à un client, mais comme une disposition d'éléments d'actif, car les vérificateurs de la société n'auraient pas permis à la société de « cristalliser » le profit de ces transactions durant l'année des transactions²¹.

[34] Le traitement comptable de ces transactions était le suivant : le gain lors de la disposition de chaque simulateur à la banque, c'est-à-dire le prix de la vente à la banque moins le coût du simulateur, a été traité comme un « gain différé ». Ce gain [CONFIDENTIEL] est réalisé progressivement comme réduction du loyer pendant chaque année du bail²². Quant au solde du gain [CONFIDENTIEL], ce solde, moins tout paiement fait en vertu de [CONFIDENTIEL], sera réalisé à la fin du bail²³.

[35] Ceci est illustré par l'exemple suivant :

Prix de vente	100
Moins le coût	<u>(80)</u>
Gain différé	20
[CONFIDENTIEL]	<u> </u>
Gain réalisé progressivement	12
Gain réalisé à la fin du bail	8 (moins tout paiement en vertu de [CONFIDENTIEL])

Dans cet exemple, une partie du gain, 12 \$, est réalisée progressivement comme réduction du loyer au cours du bail. Le solde de 8 \$ [CONFIDENTIEL] sera inclus dans le revenu de l'appelante à la fin du bail. [CONFIDENTIEL]

[36] Quant à ces deux simulateurs, il y a deux questions en litige :

- a) Avant la vente-location à la Bank of America, l'appelante pouvait-elle réclamer une déduction pour amortissement?

²¹ *Ibid.*, question 128. S'il y avait eu une simple vente, il serait clair quel aurait été le montant du profit découlant de ces transactions. Ici, vu les divers risques que l'appelante avait en vertu des contrats de location et de sous-location, il n'est pas surprenant que les comptables exigent cette approche vu le principe de prudence dans la comptabilité.

²² L'effet d'une réduction du loyer est le même que si le montant était inclus comme revenu.

²³ Voir, en particulier, la pièce I-1, onglet 14, deuxième et troisième paragraphes de la page numérotée 44 (46^e page de l'onglet). Voir aussi la transcription du 4 novembre 2009 : page 97, question 135; page 99, question 139; page 143, question 279; page 146, question 291, ainsi que la pièce A-2, onglet 13, page numérotée 24 du document à l'onglet (page 503 de la pièce), deux premiers paragraphes.

- b) La vente à la Bank of America donne-t-elle lieu à un revenu ou à un gain en capital?

Simulateurs Airbus A320 et A330/A340 (Centre de formation de Toronto)

[37] L'appelante a décidé d'ouvrir un centre de formation au vol de Toronto et a décidé de fabriquer pour ce centre des simulateurs A320 et A330/A340. Ces deux simulateurs ont été les premiers simulateurs installés au centre de formation de Toronto. La construction de ces deux simulateurs a commencé le 1^{er} décembre 2000 et le 4 septembre 2000 respectivement.

[38] L'appelante avait des clients importants (des locataires-clés) pour le simulateur A320 (Skyservice Airlines et Canada 3000) et le simulateur A330/A340 (Skyservice Airlines) (contrats du 29 septembre 2000 avec Skyservice et du 6 décembre 2000 avec Canada 3000)²⁴. Chacune de ces lignes aériennes s'est engagée à louer le simulateur pendant au moins un certain nombre d'heures par an. Dans les deux cas, l'appelante faisait l'entretien et ne fournissait pas d'instructeur.

[39] Le nombre minimal d'heures de location garanties par simulateur dans le cas de Skyservice Airlines est moins que la moitié des heures de location prévues [CONFIDENTIEL] dans les deux contrats avec Air Canada dont il était question ci-dessus. Toutefois, quand on lit le contrat, on constate qu'il y a une expectative que l'utilisation excédera ces heures garanties, car, d'une part, sous réserve de certaines conditions, le client Skyservice s'engage à faire tout son entraînement pour appareils A320 et A330/A340 avec les simulateurs de l'appelante et, d'autre part, cette dernière se réserve le droit d'annuler le contrat si le client n'augmente pas le nombre d'équipages formés pour les avions Airbus de [CONFIDENTIEL] équipages par an pendant chacune des trois premières années du contrat²⁵. Dans le cas du contrat avec Canada 3000, la preuve ne révèle pas les détails²⁶.

[40] Le contrat avec Skyservice est pour une période de trois ans²⁷. Le contrat avec Canada 3000 est pour une période de six ans²⁸.

[41] Les deux contrats prévoient que la location commencera avant que les deux simulateurs en question pour le centre de formation de Toronto soient construits, installés et certifiés. En conséquence, la location commence avec des simulateurs de

²⁴ Pièce I-3, onglets 38 à 40.

²⁵ *Ibid.*, onglet 39.

²⁶ *Ibid.*, onglets 40 et 41 — seulement les premières pages du contrat et de l'annexe A ont été déposées en preuve.

²⁷ *Ibid.*, onglet 38, première page de l'annexe A.

²⁸ *Ibid.*, onglet 40.

l'appelante à Montréal²⁹ et continue à Toronto une fois que le centre de formation de Toronto et ses simulateurs sont en état de marche.

[42] Comme dans le cas des deux simulateurs pour Air Canada mentionnés ci-dessus, l'appelante a décidé de monétiser ces deux simulateurs construits pour le centre de formation de Toronto. En conséquence, des contrats de vente-location pour ces deux simulateurs ont été conclus entre BAL Simulator Leasing 2001 Company, une autre filiale de la Bank of America, et l'appelante.

[43] Ces ventes-locations ont eu lieu lorsque les simulateurs sont devenus opérationnels (fin septembre 2001) et avant que l'appelante ne s'en soit servie. Ces simulateurs sont toujours restés en la possession de l'appelante. L'essentiel des modalités de ces contrats est très semblable à celui des contrats de vente-location relatifs aux simulateurs utilisés par Air Canada dont il est question ci-dessus³⁰. La location par l'appelante de la banque est pour une période de [CONFIDENTIEL] années.

[44] Le traitement comptable de ces deux ventes-locations était le même que celui des deux simulateurs sous-loués à Air Canada dont il est question ci-dessus.

[45] Quant à ces deux simulateurs, la question en litige est de savoir si la vente à BAL donne lieu à un revenu ou à un gain en capital.

Simulateur Airbus A320 [CONFIDENTIEL]

[46] En juin 1997, l'appelante et Airbus Industrie ont signé un accord. Selon cet accord, l'appelante devait construire et installer, dans les locaux d'Airbus à Toulouse, un simulateur A320 qui serait opérationnel le 30 juin 1998. [CONFIDENTIEL]³¹.

[47] L'accord prévoyait qu'après la période de [CONFIDENTIEL] ans, Airbus pouvait soit louer le simulateur moyennant un paiement pour la location, soit acheter le simulateur. Des prix fixes étaient prévus si Airbus levait l'une ou l'autre de ces options. L'accord prévoyait également la possibilité de location ou d'achat après la troisième année; des prix fixes étaient prévus.

[48] [CONFIDENTIEL]³².

²⁹ Entre autres, avec le simulateur qui a été construit à l'origine pour US Airways et dont il sera question ci-dessous.

³⁰ Évidemment, les dates, les montants, et ainsi de suite, sont différents.

³¹ Pièce A-2, onglet 21.

³² [CONFIDENTIEL]

[49] [CONFIDENTIEL]³³.

[50] Airbus a levé l'option de location et a loué le simulateur pendant un an après la période du prêt. Après la fin de la location, le simulateur est resté inutilisé pendant une certaine période et a été vendu en 2003, après la période en litige, à Khalifa Airways.

[51] Dans ce cas, la question en litige est de savoir si l'appelante pouvait réclamer une déduction pour amortissement.

Simulateur Airbus A320 (fabriqué pour US Airways)

[52] US Airways a commandé un simulateur A320 et a annulé sa commande en juin 2000³⁴. L'appelante avait complété à peu près 60 % de la construction du simulateur et a décidé de le compléter. Le simulateur est devenu opérationnel vers novembre 2000³⁵.

[53] [CONFIDENTIEL]³⁶.

[54] Le simulateur a ensuite été utilisé pour faire de la formation dans les locaux de l'appelante à Montréal. Apparemment, Skyservice et Canada 3000, en vertu des contrats dont il était déjà question ci-dessus, étaient les premiers utilisateurs de ce simulateur, ou parmi les premiers utilisateurs. Il n'est pas certain quelle était l'utilisation du simulateur entre décembre 2001 et juin 2002³⁷.

[55] En août 2001, l'appelante a signé un accord avec Frontier Airlines pour la location du simulateur pour une période de cinq ans, à partir de la date de mise en service prévue de ce simulateur à Denver, au Colorado³⁸. La date prévue de mise en service était le 30 juin 2002³⁹.

[56] Selon l'accord, l'appelante ne fournissait pas d'instructeur et Frontier s'engageait, avec certaines exceptions, à faire tout son entraînement A320 avec ce simulateur à Denver, mais elle ne garantissait pas un nombre minimal d'heures.

³³ [CONFIDENTIEL]

³⁴ Cette commande était parmi plusieurs commandes établies en vertu d'un contrat signé le 11 mai 1999 dont la date d'entrée en vigueur était le 26 janvier 1998 (pièce I-5, onglet 4).

³⁵ Pièce I-4, interrogatoire préalable de M. Raquepas, questions 373 et 374.

³⁶ [CONFIDENTIEL]

³⁷ Pièce I-4, questions 380 à 388. Voir aussi la pièce I-5, page 2, question 14.

³⁸ L'accord permettait à Frontier de renouveler la location.

³⁹ Pièce I-3, onglet 32.

L'accord offrait deux choix à Frontier : i) la location à l'heure, ou ii) pour un prix fixe annuel, l'utilisation « exclusive » du simulateur⁴⁰.

[57] L'accord pouvait être terminé dans certaines circonstances, notamment si Frontier utilisait moins qu'un certain nombre d'heures annuellement.

[58] Si Frontier faisait le deuxième choix et si elle n'utilisait pas toutes les heures du simulateur, l'appelante gardait le droit de vendre les heures inutilisées à d'autres lignes aériennes et il y aurait partage des revenus.

[59] Civil Aviation Training Services (CATS) est une filiale de l'appelante située à Denver qui exploitait un centre de formation au vol.

[60] En septembre 2002, l'appelante a vendu le simulateur à CATS. Le simulateur est devenu opérationnel à Denver le 5 octobre 2002⁴¹.

[61] La question en litige est de savoir si le simulateur était amortissable.

Simulateur Boeing 747-400

[62] En avril 1997, l'appelante a acheté un simulateur Boeing 747-400 de Singapore Airways; ce simulateur devait être livré à l'appelante dans les 90 jours à Singapour⁴². L'appelante a dépensé plus de 1 000 000 \$ pour rénover et mettre à jour ce simulateur qu'elle avait construit à l'origine et pour le faire recertifier.

[63] Au moment de l'achat, l'appelante avait United Airlines en vue comme cliente pour ce simulateur, mais ce n'est qu'en mars 1999 que l'appelante et United ont signé un accord⁴³. Au moment de la signature de l'accord, le simulateur avait déjà été livré aux locaux de United à Denver⁴⁴.

[64] L'accord prévoyait que :

- a) United :
 - se servirait de l'équipement pour entraîner des pilotes,

⁴⁰ L'appelante avait la possibilité de changer de choix annuellement. Bien que le contrat parle d'utilisation « exclusive », il serait plus exact de parler d'utilisation prioritaire avec le droit d'utiliser toutes les heures disponibles. Voir ci-dessous.

⁴¹ Voir la pièce I-5, page 2, question 15, qui indique le 5 octobre 2000. Vu le reste de la preuve, je suis convaincu que « 2000 » est une faute de frappe. Il s'agit de 2002.

⁴² Pièce I-5, onglet 3.

⁴³ Transcription du 4 novembre 2009, questions 356 à 358; pièce I-3, onglet 28.

⁴⁴ La preuve n'explique pas pourquoi le simulateur était déjà chez United, mais il est raisonnable de conclure qu'il devait déjà y avoir une attente sérieuse qu'un accord serait signé entre l'appelante et United.

- ferait l'entretien du simulateur,
 - serait l'opérateur du simulateur,
 - ferait des efforts raisonnables de vente et de commercialisation des services de formation avec le simulateur,
 - avait l'option d'acheter le simulateur selon une formule préétablie pour calculer le prix;
 - [CONFIDENTIEL];
- b) sauf si United exerçait l'option d'achat :
- après 15 mois et avec six mois de préavis, l'une ou l'autre des parties avait le droit de terminer l'accord,
 - après 15 mois et avec 30 jours de préavis, l'une ou l'autre partie pouvait terminer l'accord si l'utilisation du simulateur était en deçà d'un certain seuil;
- c) les revenus seraient partagés entre United et l'appelante (le pourcentage du revenu attribué à chaque partie serait calculé selon une échelle où le pourcentage attribué à United augmente à mesure que certains seuils sont dépassés);
- d) United devait assurer le simulateur et les pièces tandis que l'appelante devait obtenir certaines assurances responsabilité;
- e) sauf si United achetait le simulateur, l'appelante resterait propriétaire du simulateur.

[65] Après un peu plus de deux ans, United a mis fin à l'accord et, par la suite, le simulateur a été transféré au centre de formation de l'appelante à Toronto⁴⁵.

[66] La question en litige est de savoir si le simulateur Boeing 747-400 était amortissable.

Analyse⁴⁶

Considérations générales⁴⁷

⁴⁵ Transcription du 4 novembre 2009, questions 220, 221 et 512.

⁴⁶ Les parties ont déposé la jurisprudence suivante : *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; *Good Equipment Limited c. La Reine*, 2008 CCI 28; *Racine, Demers et Nolin c. M.N.R.*, 65 DTC 5106 (C. de l'É.); *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; *Senza inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1335; *Reicher c. Canada*, [1975] A.C.F. n° 1106 (QL); *Richcraft Homes Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 749 (QL); *Zehr's Markets Ltd. v. The Queen*, 75 DTC 5135 (C.F. 1^{re} inst.); *Canadian Kodak Sales Limited v. M.N.R.*, 54 DTC 1194 (C. de l'É.); *Anthes Equipment Limited v. M.N.R.*, 87 DTC 59 (CCI).

Nature de l'entreprise

[67] Il est important de garder à l'esprit la nature de l'entreprise de l'appelante dans le domaine de l'aviation civile.

[68] L'appelante est créatrice de simulateurs. Elle offre également des services de formation au vol. À partir de connaissances de ses employés et de droits de propriété intellectuelle, elle fait la conception, la construction, la vérification et l'installation de simulateurs civils en utilisant le travail de ses employés et des pièces et des matériaux achetés. Ensuite, après avoir construit les simulateurs, elle les met à profit en les vendant, en les louant ou en les utilisant pour vendre des services de formation au vol.

[69] L'appelante construisait d'une douzaine à une trentaine de simulateurs par an.

[70] La preuve démontre une très grande flexibilité envers les clients quant aux multiples options disponibles pour satisfaire leurs besoins de simulateurs, de temps de simulateurs ou de formation. Il y a également dans les contrats et les actions de l'appelante une souplesse quant aux possibilités relatives au même simulateur⁴⁸.

[71] Il y a une seule entreprise relative aux simulateurs civils. La preuve ne démontre pas qu'il existe d'entreprise distincte de location de simulateurs ou de formation.

Le mot « capital » peut avoir divers sens

[72] Il n'est pas inutile de rappeler que le mot « capital » peut avoir des sens différents. Par exemple, une dépense en capital peut être effectuée pour l'acquisition d'un bien qui va procurer des avantages au cours de plusieurs exercices financiers; dans ce sens, il s'agit de l'opposé d'une dépense courante. Dans certains cas, une dépense en capital, dans ce même sens, donne lieu à un « bien amortissable » selon la *Loi de l'impôt sur le revenu (Loi)*⁴⁹.

⁴⁷ À la fin de l'audition, je ne croyais pas que l'analyse de cette cause serait aussi difficile. En étudiant la *Loi de l'impôt sur le revenu (Loi)* et la jurisprudence, j'ai constaté que la présente cause soulève des questions fondamentales et difficiles. La jurisprudence citée comprend des causes avec certaines analogies, mais non des causes identiques.

⁴⁸ [CONFIDENTIEL]

⁴⁹ Le terme « dépense en capital » selon ce premier sens pourrait aussi donner lieu à d'autres sortes de biens, par exemple une « immobilisation admissible » au sens de l'article 54 de la *Loi*.

[73] Le terme « dépense en capital » peut également être utilisé dans le sens suivant : une dépense pour l'acquisition d'un bien dont la disposition se traduirait pour le contribuable en gain ou en perte en capital⁵⁰.

[74] Une dépense en capital selon le premier sens implique-t-elle automatiquement une dépense en capital au deuxième sens? Autrement dit, la dépense en capital selon le premier sens donne-t-elle nécessairement lieu à l'acquisition d'un bien qui, s'il est vendu, produira un gain ou une perte en capital? Nous reviendrons à cette question.

Difficultés dans certains cas de faire la distinction entre un gain en capital et un revenu

[75] Il est également utile de rappeler qu'il est souvent difficile de déterminer si la vente d'un bien donné produit un revenu ou un gain en capital.

[76] Dans certains cas, il est facile de faire la distinction. Pour prendre l'exemple classique, il y a la distinction entre l'arbre fruitier et les fruits de l'arbre. Le fermier qui achète le verger avec les arbres fruitiers et qui vend les fruits reçoit un revenu des fruits. Quand il vend le verger au moment de sa retraite 40 ans plus tard, il est clair qu'il s'agit d'un gain en capital.

[77] Toutefois, les choses peuvent se compliquer très rapidement. Si quelqu'un achète le verger avec l'intention de le revendre à profit parce qu'il croit qu'un constructeur va l'acheter pour construire un nouveau quartier en banlieue, mais qu'entre-temps il est heureux de recevoir les revenus de la vente des fruits, il ne s'agit pas d'un gain en capital lors de la vente, mais plutôt d'un revenu, car il y avait *au moins* une intention secondaire de revendre. On pourrait également appeler cela une intention double.

[78] Dans la présente cause, c'est encore plus compliqué, car l'appelante a « créé » les simulateurs.

[79] Au moment où un simulateur est prêt à être utilisé, la différence entre la juste valeur marchande et le coût du simulateur (tous les coûts : salaires, matériaux, pièces, amortissement, etc.), soit la valeur créée, est le résultat des efforts de l'appelante, de l'entreprise de l'appelante; cette valeur créée n'est pas simplement un changement de la valeur d'un investissement.

⁵⁰ Au sens de l'alinéa *b*) de la définition d'« immobilisations » à l'article 54 de la *Loi*. Le terme « capital » peut être utilisé de nombreuses façons; il est important de garder à l'esprit le sens dans lequel le mot est utilisé dans le contexte particulier.

[80] Par conséquent, en reprenant l'analogie de l'arbre fruitier, quel est le caractère de l'arbre quand il a été créé par son propriétaire qui a comme métier de planter et d'élever des arbres (d'être « créateur d'arbres ») et de vendre les arbres (ou le verger) au moment où ils ont suffisamment grandi pour produire des fruits? L'arbre est le fruit du travail du propriétaire. Évidemment, si l'arbre est tout simplement vendu, il fait partie de l'inventaire⁵¹ et la vente est un revenu.

[81] De même, la simple construction-vente d'un simulateur est un revenu.

[82] Par contre, qu'en est-il si ce « créateur d'arbres » (ou le créateur de simulateurs) loue, ou utilise, un des arbres (ou un des simulateurs) et, plus tard, le vend? Nous y reviendrons.

[83] La question de savoir si des machines ou des équipements amortissables utilisés par une entreprise donnent lieu à un gain en capital ou à un revenu au moment de leur disposition a une importance limitée s'ils sont vendus à un prix moins élevé que leur coût⁵². Dans un tel cas, les dispositions de la *Loi* relatives à la récupération et à la perte finale⁵³ auront pour effet de rendre toute perte ou récupération entièrement déductible ou imposable même si la vente, en l'absence de ces dispositions, donnait lieu à un gain ou à une perte en capital.

[84] Par contre, si la machine ou l'équipement est vendu pour plus que son coût, la distinction aura une grande importance.

[85] Il est surprenant que la question de savoir si la vente d'un bien amortissable donne lieu à un revenu ou à un gain en capital ne se soit pas posée plus souvent dans la jurisprudence. Le peu de causes reflète peut-être le fait qu'il est peu fréquent que le propriétaire d'un bien amortissable puisse le vendre pour un montant plus élevé que son coût.

[86] Je reviendrai ci-dessous sur la question de savoir si la vente d'un bien amortissable peut donner lieu à un revenu.

⁵¹ Le mot « stock » serait peut-être préférable, mais vu qu'en français l'article 10 de la *Loi* utilise le mot « inventaire », je vais utiliser ce dernier.

⁵² Le paragraphe 39(1) s'applique à toute disposition de bien quel que soit le caractère du bien (que ce soit un bien dont la disposition donne lieu à un revenu ou à un gain en capital); toutefois, le montant ne peut être inclus deux fois en raison des mots entre parenthèses de l'alinéa 39(1)a) de la *Loi* :

a) [...] (jusqu'à concurrence du montant de ce gain qui ne serait pas, compte non tenu du passage « autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien », à l'alinéa 3a), et de l'alinéa 3b), inclus dans le calcul de son revenu pour l'année ou pour toute autre année d'imposition) »
[...]

Le paragraphe 248(28) de la *Loi* aurait probablement un effet semblable en l'absence de ces mots de l'alinéa 39(1)a).

⁵³ Paragraphes 13(1) et 20(16) de la *Loi*.

Les ventes

[87] Je vais analyser le caractère du gain lors de la disposition des simulateurs en deux étapes :

- a) Si les simulateurs avaient été vendus à une ligne aérienne ou à une école de vol sans lien avec l'appelante, quelle serait la nature du gain?
- b) Une vente à une institution financière a-t-elle pour effet de changer cette nature?

Si les ventes étaient faites à une ligne aérienne

[88] Une première approche est d'examiner l'usage fait du bien par l'appelante et la nature du revenu qu'il génère. Il faut également considérer les quatre critères retrouvés dans *Friesen c. Canada*⁵⁴ :

17 Le bulletin IT-218R, qui a remplacé le bulletin IT-218 en 1986, énumère un certain nombre de facteurs dont les tribunaux se sont servis pour déterminer si une opération immobilière constitue un projet comportant un risque de caractère commercial qui génère un revenu d'entreprise ou une opération portant sur une immobilisation, impliquant la vente d'un placement. Une attention particulière est accordée à :

- (i) L'intention du contribuable relativement au bien immeuble au moment de l'achat, ses possibilités de réalisation et la mesure dans laquelle cette intention est réalisée. L'intention de revendre la propriété avec bénéfice la rendra plus susceptible d'être qualifiée de projet comportant un risque de caractère commercial.
- (ii) La nature de l'entreprise, de la profession, du métier ou de l'occupation du contribuable et des associés. Plus l'entreprise ou la profession d'un contribuable est liée aux transactions immobilières, plus il est probable que le revenu réalisé sera considéré comme un revenu tiré d'une entreprise plutôt que comme un gain en capital.
- (iii) La nature du bien et l'usage qu'en fait le contribuable.
- (iv) La mesure dans laquelle l'argent emprunté a servi à financer l'acquisition du bien immeuble et la période pendant laquelle le bien immeuble a été détenu par le contribuable. Les opérations impliquant emprunt et revente rapide sont plus susceptibles d'être des projets comportant un risque de caractère commercial.

⁵⁴ [1995] 3 R.C.S. 103.

[89] Si, après l'application de cette approche, on arrive à la conclusion que le but principal de l'opération ne constitue pas un projet comportant un risque de caractère commercial, il faut poser la question suivante : y avait-il aussi une intention secondaire de vendre ou une double intention? Pour cette approche, il faut se rappeler que pour qu'il y ait une intention secondaire, il ne suffit pas que l'entreprise soit prête à vendre ce qu'elle avait l'intention de garder pour son utilisation si on lui offre un prix suffisamment élevé⁵⁵.

[90] Bien que ces critères dans *Friesen* soient exprimés relativement aux transactions immobilières, il s'agit, avec les modifications nécessaires, de critères généralement reconnus. Toutefois, il faut tenir compte du fait qu'il ne s'agit pas d'une liste de tous les facteurs qui peuvent être pertinents.

[91] Il est important de noter qu'il s'agit de critères pour savoir s'il est question de « projets comportant un risque ou [d']affaires de caractère commercial », ce qui est un ajout à la notion d'entreprise⁵⁶.

[92] L'autre approche, telle que je la comprends, met plus d'accent sur la nature de l'entreprise et la question de savoir si l'opération est intégrale à l'opération de l'entreprise. Au cœur de cette approche est la décision de la Chambre des lords dans *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*⁵⁷.

[93] Une autre façon de décrire cette deuxième approche est qu'elle soutient qu'il s'agit d'une « entreprise » sans avoir recours à la notion de « projets comportant un risque ou [d']affaires de caractère commercial ».

[94] Avant d'examiner *Gloucester*, il serait utile de rappeler la décision *California Copper Syndicate v. Harris*⁵⁸ que la Chambre des lords avait suivie dans *Commissioner of Taxes v. The Melbourne Trust Ltd.*⁵⁹, qui fut à son tour adoptée par la Cour suprême du Canada dans *Anderson Logging Co. v. The King*⁶⁰, où la Cour suprême dit :

⁵⁵ Voir *Racine, Demers et Nolin c. M.R.N.*, 65 DTC 5106 (C. de l'É.), pages 5111 et 5112.

⁵⁶ Voir la définition d'« entreprise » au paragraphe 248(1) de la *Loi*.

⁵⁷ 12 T.C. 720.

⁵⁸ 5 T.C. 159.

⁵⁹ [1914] A.C. 1001.

⁶⁰ [1925] R.C.S. 45, pages 48 et 49. La décision de la Cour suprême fut confirmée par le Conseil privé, [1926] A.C. 140, [1917-1927] C.T.C. 210.

The principle of these decisions can best be stated for our present purpose in the language of Lord Dunedin in his judgment delivered on behalf of the Judicial Committee, in *Commissioner of Taxes v. The Melbourne Trust, Ltd.*,

It is common ground that a company, if a trading company and making profit, is assessable to income tax for that profit. *** The principle is correctly stated in the Scottish case quoted, *California Copper Syndicate v. Harris*. It is quite a well settled principle in dealing with questions of income tax that where the owner of an ordinary investment chooses to realize it, and obtains a greater price for it than he originally acquired it at, the enhanced price is not profit in the sense of schedule D of the *Income Tax Act* of 1842 assessable to income tax. But it is equally well established that enhanced values obtained from realization or conversion of securities may be so assessable where what is done is not merely a realization or change of investment, but an act done in what is truly the carrying on, or carrying out, of a business;

or, in the language of the judgment from which this quotation is made, which follows in sequence after the passage cited:

What is the line which separates the two classes of cases may be difficult to define and each case must be considered according to its facts; the question to be determined being — Is the sum of gain that has been made a mere enhancement of value by realizing a security, or is it a gain made in an operation of business in carrying out a scheme for profit-making?

or, in the form adopted by Sankey J. — in *Beynon v. Ogg* — from the argument of the Attorney General — was the profit in question

a profit made in the operation of the appellant company's business?⁶¹

⁶¹ [TRADUCTION]

La meilleure façon, à nos fins, d'énoncer le principe de ces décisions est d'utiliser les termes de lord Dunedin dans le jugement qu'il a prononcé pour le compte du Comité judiciaire dans *Commissioner of Taxes v. The Melbourne Trust, Ltd.* :

Les parties conviennent qu'une société, s'il s'agit d'une société commerciale qui dégage un profit, est assujettie à l'impôt sur ce profit. [...] Le principe a été énoncé de façon juste dans la décision écossaise qui a été citée, *California Copper Syndicate v. Harris*. Il est fort bien établi en matière d'impôt sur le revenu que lorsque le propriétaire d'un placement ordinaire décide d'en disposer, et qu'il obtient un prix supérieur à celui pour lequel il a acquis ce placement, le prix majoré n'est pas un profit assujetti à l'impôt en vertu de l'annexe D de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1842. Il est cependant tout aussi bien établi que les valeurs majorées obtenues lors de la disposition ou de la conversion de valeurs mobilières peuvent être assujetties à cet impôt lorsqu'il n'y a pas eu que disposition ou conversion du placement, mais plutôt un geste posé, en réalité, afin d'exploiter une entreprise.

On peut également énoncer ce principe en utilisant les termes de ce jugement qui suivent ceux que nous venons de citer :

Il peut être difficile d'énoncer la différence entre ces deux genres d'affaires, et il faut examiner les faits propres à chaque affaire. La question qu'il faut se poser est celle-ci : le gain obtenu ne constitue-t-il qu'une simple augmentation de la valeur lors de la disposition d'une valeur mobilière, ou s'agit-il d'un gain découlant de l'exploitation d'une entreprise afin de réaliser un profit?

[Je souligne.]

[95] La décision *Gloucester* a été citée dans *Anderson*⁶². La Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. construisait, vendait et louait des wagons, et elle achetait des wagons qu'elle n'avait pas construits. La décision *Gloucester* a été suivie par le président Thorson de la Cour de l'Échiquier dans *Canadian Kodak Sales Ltd. v. M.N.R.*⁶³, où il résume *Gloucester* de la façon suivante :

Moreover, I am unable to distinguish this case in principle from the case of *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. v. Inland Revenue Commissioners*, (1925) A.C. 467 and 12 T.C. 720. In that case the Company was formed to manufacture, buy, sell, hire and let on hire wagons and other rolling stock, and for many years it manufactured railway wagons, either selling them outright or on the hire-purchase system or letting them on simple hire. In the books of the Company the wagons built to be let on hire were capitalized at a sum which included an amount added as profit on manufacture, and year by year an amount was written off the value of the wagons for depreciation. In 1920 the Company decided to cease letting wagons on hire and to sell them. It then sold the entire stock of wagons used in that branch of its business for a sum in excess of the value of the wagons in the Company's books. The surplus was included in an assessment to corporation profits tax on the Company in respect of the profits of its business, and the Company appealed contending that the surplus arose from the realization of capital assets used in its hiring business. The Special Commissioners disagreed with the contention of the Company that the profit on the sales was an accretion of capital. They found as follows, at page 734 of 12 T.C.:

We are unable to take this view. In our opinion we must have regard to the main object of the Company which is to make a profit in one way or another out of making wagons and Tolling stock. We are unable to draw the very sharp line which we are asked to draw between wagons sold, wagons let on hire purchase and wagons let on simple hire, nor do we consider that this very sharp division in fact exists. We do not regard ourselves as precluded by the fact that as long as the wagons were let they were treated as 'plant and machinery' subject to wear and tear, from deciding that they are stock in trade when they are sold, even though let under tenancy agreements, for they seem to us to have in fact the one or the other aspect according as they are regarded from the point of view of the users or the Company. In our view, shortly, it makes no difference that one way of making profit out of the wagons was given up, for

On peut encore énoncer ce principe de la façon dont l'a fait le juge Sankey, dans *Beynon v. Ogg*, lorsqu'il a repris le critère qu'avait suggéré le procureur général, c'est-à-dire le profit en cause :

Est-il un profit découlant de l'exploitation de l'entreprise de la société appelante?

[Je souligne.]

⁶² [1925] R.C.S. 45, page 55.

⁶³ 54 DTC 1194.

the very giving up itself involved the making of a profit. In another way out of the same wagons, and the purpose of the Company's trade is to make a profit out of wagons.

The decision of the Commissioners was affirmed by Rowlatt J. of the King's Bench Division. An appeal from his decision to the Court of Appeal was dismissed, Pollock M.R. dissenting. The judgment of the majority of the Court was clearly to the effect that the profit made by the Company was profit arising from the business. On an appeal being taken to the House of Lords it was unanimously dismissed. I need quote only the last paragraph of Lord Dunedin's speech, reported at page 474 of (1925) A.C.:

The appellants argue that this is really a capital increment; and to say so they call these wagons plant of the hiring business. I am of the opinion that in calling them plant they really beg the whole question. The Commissioners have found -- and I think it is the fact -- that there was here one business. A wagon is none the less sold as an incident of the business of buying and selling because in the meantime before sold it has been utilized by being hired out. There is no similarity whatever between these wagons and plant in the proper sense, e.g. machinery, or between them and investments the sale of which plant or investments at a price greater than that at which they had been acquired would be a capital increment and not an item of income. I think that the appeal fails.

The principles applied in the *Gloucester Railway Carriage and Wagon Company* case (*supra*) are applicable in this one. Counsel for the appellant sought to distinguish it from the present case on several grounds one of which was that in the case cited there was only one business whereas in the appellant's case there had always been a sharp separation between its Recordak Division and its other business so that the former was really a separate business, but the fact is that in each case there was only one business. The appellant's Recordak Division was not a separate business. The manner in which the appellant kept its accounts proves this beyond dispute. Moreover, just as in the case cited the Commissioners did not regard themselves as precluded by the fact that as long as the wagons were let they were treated as plant and machinery from deciding that they were stock in trade when they were sold, and Lord Dunedin considered that a wagon is none the less sold as an incident of the business of buying and selling because in the meantime before sold it has been utilized by being hired out, so the fact that the appellant's recordaks were formerly leased and treated as capital assets subject to depreciation does not prevent the profit from their sale being profit from the appellant's business once it had made the business decision to sell them and sold them in the course of its ordinary business of selling photographic equipment and supplies. It was in exactly the same position in which it would have been in if it had acquired the recordaks for resale. There was nothing of a capital nature in the sale of its recordaks and it is fanciful to say that they were realizations of investments. There was no difference in principle

between its sales of recordaks and its sales of other photographic equipment. They were all sales in the course of the appellant's business.⁶⁴

⁶⁴ [TRADUCTION]

En outre, je suis incapable d'établir de distinction de principe entre la présente affaire et *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. v. Inland Revenue Commissioners*, [1925] A.C. 467 et 12 T.C. 720. Dans cette affaire, la société avait été constituée afin de fabriquer, d'acheter, de vendre, de prendre à bail et de donner à bail des wagons et du matériel roulant. Pendant plusieurs années, elle avait fabriqué des wagons de trains, puis les vendait, les donnait à bail avec une option d'achat, ou les donnait à bail. Dans le cas des wagons construits aux fins d'être donnés à bail, la valeur inscrite à l'actif de la société comprenait une somme ajoutée à titre de profit tiré de la fabrication, et la société déduisait chaque année une somme au titre de l'amortissement. En 1920, la société a décidé de cesser de donner des wagons à bail; elle voulait plutôt les vendre. Elle a alors vendu tous les wagons qu'utilisait cette division de l'entreprise pour un montant excédant leur valeur selon les documents comptables de la société. La cotisation en matière d'impôt sur les profits des sociétés a ajouté cet excédent au profit de l'entreprise, et la société a interjeté appel au motif que l'excédant découlait de la disposition de biens en immobilisation qu'elle utilisait pour son entreprise de location. Les commissaires spéciaux ont rejeté la prétention de la société selon laquelle le profit tiré des ventes constituait un gain en capital. Ils ont conclu ainsi, à la page 734 du recueil 12 T.C. :

Nous ne pouvons adopter ce point de vue. À notre avis, nous devons tenir compte de l'objet principal de la société, qui était de tirer un bénéfice, d'une façon ou d'une autre, de la fabrication de wagons et de matériel roulant. Nous ne pouvons faire la distinction très précise qu'on nous demande de faire entre les wagons vendus, les wagons donnés à bail avec une option d'achat et les wagons donnés à bail, et en fait nous ne pouvons convenir que cette distinction existe réellement. Les wagons donnés à bail étaient considérés comme faisant partie des immobilisations de production susceptibles de faire l'objet d'usure normale, mais nous estimons que cela ne nous empêche pas de conclure qu'ils faisaient partie des stocks de l'entreprise lorsqu'ils étaient vendus, même s'ils étaient donnés à bail, puisqu'il nous semble qu'ils avaient en fait soit l'une soit l'autre nature, selon qu'on les examine du point de vue des utilisateurs ou de la société. Bref, à notre avis, il n'importe pas que la société ait renoncé à une façon de tirer un profit des wagons, puisque cette renonciation même a fait que la société en a tiré un profit d'une autre façon, et que l'objet de l'entreprise de la société était de tirer un profit des wagons.

Le juge Rowlatt de la Division du Banc du Roi a confirmé la décision des commissaires. La Cour d'appel a rejeté l'appel à l'encontre de sa décision, le président Pollock étant dissident. Il ressort clairement du jugement de la majorité des juges que le profit réalisé par la société découlait de son entreprise. L'appel interjeté à la Chambre des lords a été rejeté à l'unanimité. Il me suffit de citer le dernier paragraphe du discours de lord Dunedin, à la page 474 du recueil [1925] A.C. :

Les appelants affirment qu'il s'agit en fait d'un gain en capital et, à cette fin, ils disent que ces wagons faisaient partie des immobilisations de production de l'entreprise de location. Il me semble qu'en disant qu'ils étaient des immobilisations de production, les appelants éludent en fait tout le problème. Les commissaires ont conclu, je crois avec raison, qu'il n'existe ici qu'une entreprise. La vente d'un wagon dans l'exploitation d'une entreprise d'achat et de vente reste une vente même si le wagon a été donné à bail avant d'être vendu. Ces wagons ne sont nullement des immobilisations de production au sens propre, c'est-à-dire une usine, pas plus qu'ils ne sont des placements, de sorte que la vente des immobilisations de production ou des placements à un prix supérieur à celui payé donne lieu à un gain en capital plutôt qu'un revenu. Je crois que l'appel échoue.

Les principes énoncés dans *Gloucester Railway Carriage and Wagon Company*, précité, s'appliquent à l'espèce. L'avocat de l'appelante a tenté d'établir plusieurs distinctions avec l'espèce, notamment que dans l'affaire que nous venons de citer, il n'y avait qu'une seule entreprise, alors que l'appelante avait toujours fait une distinction claire et nette entre la division Recordak et le reste de son entreprise, de sorte que la division Recordak constituait en réalité une entreprise distincte, mais, en fait, dans les deux cas, il n'y avait qu'une seule entreprise. La division Recordak de l'appelante n'était pas une entreprise distincte. La façon dont l'appelante tenait ses registres comptables le prouve hors de tout doute. Dans la décision que nous venons de citer, les commissaires estimaient que le fait que la société considérait les wagons donnés à bail comme faisant partie des immobilisations de production ne les empêchait pas de conclure que ces wagons faisaient partie des stocks au moment de leur vente; lord Dunedin a dit que : « La vente d'un wagon dans l'exploitation d'une entreprise d'achat et de vente reste une vente même si le wagon a été donné à bail avant d'être vendu. » De même, le fait que l'appelante louait auparavant les Recordaks et les considérait comme des immobilisations amortissables n'empêche pas que leur vente donne lieu à un profit tiré de l'entreprise de

[96] La Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. était une firme qui fabriquait des wagons de chemin de fer qu'elle vendait ou qu'elle louait. Parfois elle achetait des wagons fabriqués par d'autres qu'elle louait ensuite ou, moins fréquemment, qu'elle revendait tout de suite⁶⁵.

[97] La décision *Gloucester*⁶⁶ est applicable à la présente cause. Dans le cas qui nous concerne, comme dans *Gloucester*, il s'agit de fabricants qui vendent et qui louent leurs produits. Dans les deux cas, il n'y a qu'une seule entreprise. L'appelante n'a pas une entreprise séparée de location. D'ailleurs cela serait contraire à sa stratégie d'offrir une gamme complète d'options aux lignes aériennes avec une grande flexibilité entre options pour chaque client. Il s'agit d'activités au cœur même de l'entreprise de l'appelante⁶⁷.

[98] Le principe de base sur lequel repose la décision *Gloucester* est le suivant : un gain est un revenu s'il découle d'efforts systématiques plutôt que d'un simple

l'appelante une fois que celle-ci a décidé de les vendre et les a en fait vendus dans l'exploitation de son entreprise habituelle de vente de matériel et de fournitures photographiques. L'appelante est exactement dans la même situation que si elle avait acheté les Recordaks en vue de les revendre. La vente des Recordaks n'avait aucunement la nature d'une immobilisation, et il est irréaliste de dire qu'il s'agissait de la vente de placements. Il n'existe aucune différence de principe entre la vente des Recordaks et la vente de tout autre matériel photographique. Il s'agit dans tous les cas de vente dans l'exploitation de l'entreprise de l'appelante.

⁶⁵ Il semble que de telles reventes immédiates n'arrivent que si la Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. était obligée d'acheter, en bloc, un nombre de wagons supérieurs à ses besoins aux fins locatives.

Le rapport de *Gloucester*, 12 T.C. 720, permet de lire les décisions à tous les niveaux y compris l'exposé de faits par les commissaires.

⁶⁶ Les décisions *Gloucester* et *Canadian Kodak Sales* ont été suivies par la Cour d'appel fédérale australienne dans *Memorex Pty Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [1987] FCA 440 (voir les jugements des juges Davies et Einfeld, notamment aux paragraphes 22 et 23).

Les décisions *Gloucester* et *Canadian Kodak Sales* ont également été suivies par le juge en chef adjoint Christie (tel était alors son titre) dans *Anthes Equipment Limited v. M.N.R.*, 87 DTC 59 (CCI); voir les paragraphes 12 à 15. Toutefois, j'ajouterai la nuance suivante : Au paragraphe 15, le juge en chef adjoint Christie dit qu'à un certain moment les biens en question n'étaient plus un « capital asset » et sont devenus de l'inventaire. Il faut comprendre « capital asset » au sens de dépense qui procure un avantage au cours de plusieurs périodes.

Dans la présente cause, je me concentre sur *Gloucester*, car tout en appliquant *Gloucester*, *Canadian Kodak Sales*, *Anthes Equipment* et *Memorex* semblent étendre, selon moi, la portée de l'application de *Gloucester* à des situations un peu différentes, tandis que *Gloucester* est davantage semblable vu que la Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. est un fabricant comme l'appelante.

Aux fins de la présente cause, il n'est pas nécessaire de décider dans quelles circonstances un bien fabriqué par une entreprise au cours de ses activités normales de fabrication, et gardé pour son usage, peut devenir un bien qui donne lieu à un gain en capital à sa disposition, mais il est clair que cette transformation n'est pas facile vu *Gloucester*. Voir, par exemple, *Richcraft Homes Limited v. The Queen*, 95 DTC 657 (TCC).

Un autre exemple est *Oliver v. Farnsworth*, 37 T.C. 51 (Chancery Division, 1956). Oliver était une société qui construisait, achetait et vendait des maisons. Entre 1927 et 1953, la société a construit ou acheté 58 maisons, dont 17 ont été vendues. Si une maison n'était pas vendue peu après sa construction, elle était louée. L'appel portait sur une maison construite en 1929, vendue en 1953 et louée entre-temps. Le tribunal a conclu qu'il s'agissait d'un revenu.

⁶⁷ Vu qu'il s'agit de l'entreprise même de l'appelante, il n'est pas nécessaire de considérer s'il y a risque de caractère commercial et d'appliquer les critères énumérés dans *Friesen*.

investissement. Ce principe est clairement exprimé par le juge Noël dans *Dansereau c. Canada*⁶⁸ :

12 Dans la *Loi*, il faut établir une distinction entre un simple investissement dans un bien et une activité ou des activités qui constituent une entreprise. La définition générale du terme « entreprise » figurant à l'article 248 n'est pas exhaustive. Il s'agit de toute activité en vue de tirer un profit, qui nécessite du temps, du travail et de l'attention. Dans la mesure où le revenu est tiré d'une activité humaine plutôt que de la propriété passive d'un bien, on peut à bon droit affirmer qu'il s'agit d'un revenu d'entreprise. La distinction doit être établie à la lumière des faits et des circonstances de chaque cas particulier (comparer avec *La Reine c. Rockmore Investments Ltd.*, 76 D.T.C. 6156, le juge en chef Jockett, à la page 6157)⁶⁹.

[99] En conséquence, s'il s'agissait de vente à des lignes aériennes, le gain de la vente des simulateurs A320 et A330/A340 (utilisés au centre de formation de Toronto), au moment même de leur première mise en service, serait un revenu et non un gain en capital⁷⁰.

[100] Dans le cas des simulateurs CL-65 et A330/A340 (utilisés par Air Canada), même avec une location à long terme, l'application de *Gloucester* fait que le profit est un revenu pour la simple raison que ce profit provient du travail et de l'initiative de l'appelante en concevant et en fabriquant les simulateurs. Ce profit représente la valeur créée par l'appelante. Cela ne provient pas d'un simple investissement de l'appelante.

La vente à une institution financière change-t-elle le résultat?

[101] En déterminant le caractère de ces quatre ventes de simulateurs, l'appelante prétend qu'il faut tenir compte du fait qu'il s'agit de moyens de financement sur le plan commercial et pratique. Les institutions financières ne sont pas des clients.

[102] Je suis d'accord que les institutions financières ayant acheté les simulateurs ne sont pas des clients pour les simulateurs et qu'il s'agit pour l'appelante d'un moyen de financement.

⁶⁸ 2001 CAF 305.

⁶⁹ Je reconnais que la décision *Dansereau* est relative à un litige d'une nature très différente de la présente cause.

Il est aussi pertinent de considérer que la définition d'« entreprise » au paragraphe 248(1) de la *Loi* dit : « Sont compris parmi les entreprises les professions, métiers, commerces, industries ou activités de quelque genre que ce soit et [...] ». [Je souligne.] Dans le texte anglais, le mot « manufacture » est utilisé pour le mot « industries ».

⁷⁰ Ce résultat serait vrai quoi que soit le test.

[103] Cela dit, il s'agit d'une vente et non d'un prêt, et il faut garder à l'esprit que le profit, la valeur créée par une entreprise, est un moyen de financement, car souvent les entreprises s'autofinancent à partir des profits réalisés.

[104] Il faut également tenir compte du fait qu'il ne s'agit pas de financement pour l'achat ou la construction des quatre simulateurs en question⁷¹. Ces quatre simulateurs sont déjà construits; il s'agit de financement pour d'autres activités y compris de nouveaux simulateurs civils.

[105] Je ne vois pas comment le fait que la vente soit faite aux fins de financement pourrait écarter le principe de *Gloucester* et, en conséquence, changer le caractère des ventes⁷².

[106] D'une part, il y a toujours la réalisation de la valeur créée par le travail de l'appelante en fabriquant chaque simulateur.

⁷¹ Deux simulateurs pour Air Canada et deux pour le centre de formation de Toronto.

⁷² Dans la décision majoritaire *Ministre du Revenu national c. Allarco Developments Ltd.*, [1974] R.C.S. 730, le juge Martland dit, à la page 741 :

À la lumière de toutes les circonstances, j'en arrive aux conclusions suivantes : désireuse de récupérer son investissement dans les terrains qu'elle avait achetés à Greniuk et que la Ville avait réservés comme terrains de parc en vertu d'un nouveau règlement de zonage, l'intimée a réussi à conclure une entente avec la Ville pour l'échange d'une partie de ses terrains contre l'emplacement Bellamy Hill. Cet échange était subordonné à la condition que l'intimée affecte le terrain acquis à des travaux de construction déterminés. Grâce à l'accord de financement conclu avec la Great-West, l'intimée a été en mesure de remplir cette condition et d'exécuter l'échange. Les terrains cédés à la Ville étaient des terrains commerciaux. D'après l'accord, l'intimée devait vendre l'emplacement Bellamy Hill à la Great-West au prix de \$1,000,000 dont l'intimée a reçu paiement. Ce prix représentait la valeur de l'emplacement Bellamy Hill selon l'évaluation faite par la Great-West. En fin de compte, en échangeant ses terrains commerciaux, l'intimée a obtenu un terrain qu'elle a pu vendre au prix comptant de \$1,000,000 soit la valeur attribuée au terrain par l'acheteur. Le fait que cette vente faisait partie de l'accord intervenu avec la Great-West relativement au financement de la construction du garage de stationnement et de l'hôtel ne change pas la nature des sommes reçues par l'intimée, qui provenaient d'une opération commerciale et qui ne constituaient pas la réalisation d'un capital.

[Je souligne.]

Dans *Victoria Park Development Ltd. v. M.N.R.*, 72 DTC 1523, le président adjoint Cardin de la Commission de révision de l'impôt a distingué *Allarco* sur les faits. Au paragraphe 13, il semble dire que le fait d'avoir vendu le terrain en 1969 aux fins de financement a changé ce qui serait, par ailleurs, un revenu en gain en capital. Toutefois, ceci n'est pas le principe de la cause, car on voit au paragraphe 20 de *Victoria Park* que le tribunal a conclu que le terrain avait changé de caractère en 1961.

Dans *Zehr's Markets Ltd. v. The Queen*, 75 DTC 5135 (C.F. 1^{re} inst.), l'appelante était propriétaire d'une vingtaine de magasins d'alimentation. *Zehr's* a décidé de vendre trois de ses magasins et a simultanément loué ces mêmes magasins de l'acheteur pour une période de 25 ans. Le juge Gibson a décidé que le gain était un gain en capital et non un revenu.

La décision *Zehr's* ne découle pas du fait que la transaction était aux fins de financement ni du fait que l'appelante avait continué d'utiliser les trois magasins pour son entreprise. Le résultat découle du fait qu'avant la vente, les biens avaient déjà le caractère de biens qui généraient un gain en capital au moment de leur vente. Voir la dernière phrase au paragraphe 5 du jugement.

Dans ces trois causes, le vendeur du bien n'a pas créé le bien.

[107] D'autre part, en « monétisant » la valeur du simulateur, l'appelante ne fait pas quelque chose de fondamentalement différent de ce qu'elle fait quant il y a une vente traditionnelle à un client. Dans un cas comme dans l'autre, l'appelante récupère le capital investi dans la construction du simulateur (ses coûts) et elle réalise la valeur que ce capital a créée, son profit, profit qui peut servir à financer l'entreprise⁷³.

[108] En conséquence, le fait que le but soit un but de financement ne change pas le caractère du gain réalisé en vendant les simulateurs aux institutions financières. Il s'agit d'un revenu⁷⁴.

Amortissement

[109] Il est utile de commencer par un examen des dispositions de la *Loi* et du *Règlement de l'impôt sur le revenu (Règlement)* applicables.

« *Bien amortissable* »

[110] La *Loi* définit le terme « bien amortissable » au paragraphe 248(1) de la façon suivante :

« bien amortissable » S'entend au sens du paragraphe 13(21).

[111] Le paragraphe 13(21) de la *Loi* donne la définition suivante :

« bien amortissable » À un moment donné d'une année d'imposition, bien qu'un contribuable acquiert et pour lequel il obtient une déduction, en vertu de l'alinéa 20(1)a), dans le calcul de son revenu pour cette année ou pour une année d'imposition antérieure ou pour lequel il aurait droit à une telle déduction compte non tenu du paragraphe (26) et s'il était propriétaire du bien à la fin de l'année.

[112] L'alinéa 20(1)a) de la *Loi* prévoit :

⁷³ Même s'il était possible d'écarter le principe de *Gloucester* et d'examiner l'utilisation du bien et le revenu qu'il génère, pour arriver à la conclusion qu'il s'agit d'un gain en capital, il serait nécessaire d'attacher beaucoup d'importance à l'utilisation de chaque simulateur loué par l'appelante de son propriétaire, une institution financière. Ceci serait particulièrement vrai pour les deux simulateurs destinés au centre de formation de Toronto, car ceux-ci ont été vendus dès le moment où ils sont devenus opérationnels. Cependant, l'évaluation d'une transaction pour déterminer s'il s'agit d'un projet comportant un risque ou d'une affaire de caractère commercial se fait en examinant le but, en achetant ou en créant le bien, en examinant aussi l'utilisation de ce dernier pendant qu'il appartient au vendeur et les circonstances de la vente. Des événements après la vente n'ont de pertinence que dans la mesure où ils peuvent confirmer ou infirmer la preuve relative au but et à l'utilisation du bien avant la vente.

⁷⁴ Ce résultat ne me semble pas très satisfaisant, mais, après réflexion, je me suis aperçu que ma réaction ne découle pas du fait que le gain réalisé soit un revenu, mais plutôt parce que tout le gain fait partie du revenu de l'année d'imposition de la vente malgré le fait que l'appelante garde à peu près tous les risques y compris la garantie de la valeur résiduelle. L'approche comptable semble plus réaliste.

20(1) Déductions admises dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien — Malgré les alinéas 18(1)*a*), *b*) et *h*), sont déductibles dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

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

[...]

[113] Il faut ensuite examiner les parties XI et XVII ainsi que les annexes II à VI du *Règlement* pour déterminer quand un contribuable a le droit de réclamer une partie du coût en capital, c'est-à-dire l'amortissement.

[114] Il y a de nombreuses règles. Il faut que les biens soient visés par l'une des catégories de biens amortissables. Les parties sont d'accord que les simulateurs sont des biens qui font partie de l'une des catégories.

[115] Parmi les conditions, il y a les exclusions au paragraphe 1102(1) du *Règlement*. L'alinéa 1102(1)*a*) exclut notamment les biens dont le coût est par ailleurs déductible et l'alinéa 1102(1)*b*) exclut les biens « qui figurent à l'inventaire du contribuable ».

[116] Une conséquence de l'alinéa 1102(1)*a*) est que tout bien dont le coût peut être déduit comme dépense courante ne peut être un bien amortissable.

[117] Il faut aussi que le bien soit un bien amortissable à la fin de l'année d'imposition⁷⁵.

[118] Aucune disposition du *Règlement* n'exige que les biens amortissables soient des biens qui donnent lieu à un gain en capital au moment de leur vente.

[119] Cela peut sembler surprenant vu que l'alinéa *a*) de la définition du terme « immobilisations »⁷⁶ à l'article 54⁷⁷ de la *Loi* inclut « tous biens amortissables du contribuable », mais ce n'est que l'alinéa *b*) de la définition du terme

⁷⁵ Ceci est la conséquence de la conclusion de l'alinéa 1100(1)*a*) du *Règlement*.

⁷⁶ « Capital property » en anglais.

⁷⁷ Qui s'applique à toute la *Loi* en vertu de la définition d'« immobilisation » au paragraphe 248(1) de la *Loi*.

« immobilisations » qui inclut les biens « dont la disposition se traduirait pour le contribuable par un gain ou une perte en capital ».

[120] Dans ce contexte, il est important de rappeler que le terme « immobilisations » est utilisé de façon limitée par la *Loi*.

[121] Notamment, les gains en capital ne proviennent pas de dispositions d'immobilisations. L'alinéa 39(1)a) de la *Loi* prévoit qu'un gain en capital est le gain provenant de toute disposition, sauf certaines exclusions aux sous-alinéas 39(1)a)(i) à (v) et les montants déjà inclus dans le revenu⁷⁸.

[122] Le fait que l'alinéa b) de la définition du terme « immobilisations » à l'article 54 exclut les « biens amortissables » ne veut pas dire que selon la *Loi*, la vente d'un bien amortissable donne nécessairement lieu à un gain en capital⁷⁹. La *Loi* laisse ouverte la possibilité que la vente d'un bien amortissable donne lieu à un revenu ou à un gain en capital, selon les circonstances⁸⁰. Autrement dit, la *Loi* laisse ouverte la possibilité qu'un bien amortissable fasse partie de l'inventaire au moment de sa vente.

[123] Dans la présente cause, la seule raison possible pour refuser l'amortissement des simulateurs en question serait que pendant la période en question, les simulateurs « figuraient à l'inventaire » de l'appelante. Il n'y a aucun doute que les simulateurs remplissaient toutes les autres conditions pour être des biens amortissables.

[124] Le terme « inventaire » est défini au paragraphe 248(1) de la façon suivante :

« inventaire » Description des biens dont le prix ou la valeur entre dans le calcul du revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise pour une année d'imposition ou serait ainsi entré si le revenu tiré de l'entreprise n'avait pas été calculé selon la

⁷⁸ Ceci est le résultat des mots suivants :

a) [...] (jusqu'à concurrence du montant de ce gain qui ne serait pas, compte non tenu du passage « autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien », à l'alinéa 3a), et de l'alinéa 3b), inclus dans le calcul de son revenu pour l'année ou pour toute autre année d'imposition) [...]

Dans son livre *The Income Tax Law of Canada*, troisième édition, Toronto, Law Society of Upper Canada, 1976, Arthur Scace décrit bien ceci quand il dit : « This means that a capital gain is in effect defined as something arising from a disposition that would not have been taxable under the pre-1972 Act. » (Ainsi, un gain en capital est, en fait, le produit d'une disposition qui n'aurait pas été imposable en vertu de la loi antérieure à 1972.)

Le passage « jusqu'à concurrence » signifie que le gain tiré d'une seule disposition pourrait être en partie un gain en capital et en partie un revenu. (Voir aussi *Timing and Income Taxation : The Principles of Income Measurement for Tax Purposes*, B.J. Arnold, Canadian Tax Foundation, 1983, aux pages 303 et 312 à 322.)

L'alinéa 39(1)b) est semblable quant aux pertes en capital.

⁷⁹ Si la vente de tout bien amortissable donnait lieu à un gain en capital, il ne serait pas nécessaire d'en faire mention, ni à l'alinéa a), ni à l'alinéa b) de la définition.

⁸⁰ Je discuterai ci-dessous de la décision *Friesen*.

méthode de comptabilité de caisse. S'il s'agit d'une entreprise agricole, le bétail détenu dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise doit figurer dans cette description de biens.

[125] Cette définition laisse beaucoup de questions sans réponse et il est nécessaire de considérer la jurisprudence et des notions de comptabilité. La notion d'inventaire est pertinente à la détermination du profit ou de la perte d'une entreprise aux fins de l'article 9 de la *Loi*⁸¹.

[126] Les simulateurs en question figuraient-ils à l'inventaire pendant la période en cause? Sont-ils des « biens dont le prix ou la valeur entre dans le calcul du revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise pour une année d'imposition »?

[127] Vu que l'appelante vend beaucoup de simulateurs, que son modèle d'affaires est très souple et qu'elle offre une gamme d'options aux lignes aériennes — vente, location ou formation —, et vu la souplesse qu'on voit dans les cas examinés, la seule conclusion possible est que l'appelante est une entreprise qui veut mettre à profit ses connaissances et ses capacités de créer des simulateurs, que ce soit par vente ou location⁸². Ce modèle comprend une intention double, ou secondaire, selon laquelle les simulateurs loués (ou prêtés dans le cas d'Airbus) sont à louer et à vendre.

[128] Dans la mesure où un simulateur est à vendre, il s'agit d'inventaire, car le prix du simulateur sera pertinent lors du calcul du revenu de l'appelante.

[129] Par contre, dans la mesure où le bien est loué, même si la possibilité d'une vente est toujours présente (et il se peut qu'un simulateur soit utilisé comme bien de location pendant toute sa vie utile), il ne s'agit pas d'inventaire, mais plutôt d'un bien utilisé comme bien amortissable, c'est-à-dire un bien utilisé dans l'entreprise mais dont le coût n'est pas une dépense courante ou une dépense dont tout le bénéfice est épuisé au cours d'une année.

[130] Il y a donc des indices qui appuient les deux caractères possibles des simulateurs en question, soit de l'inventaire ou des biens amortissables.

[131] L'appelante prétend que pour déterminer si un simulateur est de l'inventaire ou un bien en immobilisation, il faut tenir compte de i) l'usage du bien et de ii) la nature

⁸¹ Car, avec certaines différences, la *Loi*, comme la comptabilité, cherche à appliquer le principe du rattachement des produits et des charges à l'exercice. De même, la *Loi*, avec certaines différences, cherche, comme la comptabilité, à répartir dans le temps de façon appropriée le coût d'un bien utilisé par l'entreprise pendant plusieurs années.

⁸² Ou en offrant des services de formation.

du revenu généré par le bien. Je suis d'accord que cela est la bonne approche, mais j'arrive à cette conclusion d'une façon un peu différente de l'appelante. J'ajouterais que le deuxième critère, la nature du revenu, est en grande partie un indice de l'usage du bien.

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

[133] Il est donc nécessaire d'examiner l'utilisation de chaque simulateur et tous les indices pendant chaque année afin de déterminer si le caractère principal du bien est comme inventaire ou bien amortissable à la fin de chaque année d'imposition.

[134] Avant de faire une telle analyse, je dois examiner la décision *Friesen*⁸³ de la Cour suprême du Canada, décision où la majorité des juges de la Cour suprême ont décidé qu'une personne qui participait à un projet qui comporte un risque de caractère commercial visant un terrain vierge pouvait se prévaloir du paragraphe 10(1) de la *Loi*⁸⁴.

[135] Le jugement majoritaire écrit par le juge Major dit au paragraphe 28 :

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

De plus, la décision de la majorité exclut la possibilité que le bien puisse être de l'inventaire durant l'année de sa vente, mais non durant une autre année.

⁸³ Voir la note 54 ci-dessus.

⁸⁴ Cette cause illustre bien qu'il est parfois très difficile pour un avocat de conseiller son client sur l'ultime résultat d'un litige. L'intimée avait eu gain de cause en première instance et devant la Cour d'appel, mais trois des cinq juges de la Cour suprême ont tranché en faveur de l'appelant.

[136] C'est un point de vue que ne partage pas le juge Iacobucci dans son jugement dissident; voir le paragraphe 136 de *Friesen*, qui dit en partie :

136 [...] Je ne comprends pas comment un bien qui a été qualifié d'une façon au cours d'une année est, par le fait même, qualifié pareillement pendant une autre année ou toutes les autres années.

[137] À première vue, cette décision de la Cour suprême implique que l'approche que je viens de décrire est impossible, car un simulateur serait soit de l'inventaire, soit un bien en immobilisation. De plus, la nature du bien ne pourrait changer d'année en année et, en conséquence, si la vente des simulateurs produisait un revenu, cela signifierait qu'il s'agit d'inventaire qui, en vertu du *Règlement*, ne serait pas amortissable⁸⁵.

[138] Cela voudrait également dire que si, par exemple, un contribuable achète un édifice en vue de le louer, mais avec une intention secondaire — ou une intention double — de le vendre, il ne pourrait jamais réclamer une déduction pour amortissement, même si de nombreuses années s'écoulent avant que la vente ait lieu.

[139] Le passage de *Friesen* que je viens de citer s'applique-t-il? Nous ne sommes plus à l'époque où lord Halsbury disait qu'une décision ne faisait autorité que pour ce qu'elle tranchait et rien de plus. Depuis la décision de la Cour suprême dans *Sellars c. La Reine*⁸⁶, il est clair que la portée des décisions de la Cour suprême est plus large que selon l'approche classique de lord Halsbury.

[140] La situation actuelle a été résumée par la Cour suprême dans *R. c. Henry*⁸⁷ aux paragraphes 53 à 57. Au paragraphe 57, la Cour suprême résume les principes :

57 Pour reprendre la formulation du comte Halsbury, il faut se demander chaque fois quelles questions ont été effectivement tranchées. Au-delà de la *ratio decidendi* qui est généralement ancrée dans les faits, comme l'a signalé le comte Halsbury, le point de droit tranché par la Cour peut être aussi étroit que la directive au jury en cause dans *Sellars* ou aussi large que le test établi par l'arrêt *Oakes*. Les remarques incidentes n'ont pas et ne sont pas censées avoir toutes la même importance. Leur poids diminue lorsqu'elles s'éloignent de la stricte *ratio decidendi* pour s'inscrire dans un cadre d'analyse plus large dont le but est manifestement de fournir des balises et qui devrait être accepté comme faisant autorité. Au-delà, il s'agira de commentaires, d'exemples ou d'exposés qui se veulent utiles et peuvent

⁸⁵ Dans le cas du simulateur vendu à CATS, cela voudrait dire que si cette vente produisait un revenu, il ne pourrait y avoir d'amortissement du simulateur; il en est de même pour le simulateur vendu à Khalifa Airways, si la vente à Khalifa produisait un revenu.

⁸⁶ [1980] 1 R.C.S. 527.

⁸⁷ 2005 CSC 76.

être jugés convaincants, mais qui ne sont certainement pas « contraignants » comme le voudrait le principe *Sellars* dans son expression la plus extrême. L'objectif est de contribuer à la certitude du droit, non de freiner son évolution et sa créativité. La thèse voulant que chaque énoncé d'un jugement de la Cour soit traité comme s'il s'agissait d'un texte de loi n'est pas étayée par la jurisprudence et va à l'encontre du principe fondamental de l'évolution de la common law au gré des situations qui surviennent.

[141] Pour appliquer le paragraphe 57 de *Henry* dans ce contexte, il est nécessaire d'examiner la décision majoritaire dans *Friesen*.

[142] Dans *Friesen*, il s'agissait d'un terrain vacant, donc il ne pouvait être question d'un bien amortissable et, en conséquence, la question ne se posait pas de savoir i) si un bien amortissable pouvait être une autre catégorie ou sous-catégorie, catégorie qui pouvait, selon les circonstances, donner lieu soit à un revenu, soit à un gain en capital au moment de disposition ou ii) si, alternativement, un bien amortissable pouvait devenir de l'inventaire lors d'une année subséquente.

[143] Dans *Friesen*, au paragraphe 28⁸⁸ déjà cité, la majorité dit, entre autres :

28 [...] La Loi définit deux types de biens, qui correspondent respectivement à chacune de ces sources de revenu. Les biens en immobilisation (définis à l'al. 54b)) engendrent un gain ou une perte en capital lors de leur aliénation. Les biens figurant dans un inventaire sont des biens dont le coût ou la valeur entre dans le calcul du revenu d'entreprise. La Loi crée ainsi un système simple qui ne reconnaît que deux catégories générales de biens. [...]

[Je souligne.]

[144] Les biens en immobilisation définis à l'alinéa b) de la définition du terme « immobilisations » à l'article 54 excluent les « biens amortissables », et puisque les biens amortissables ne peuvent être de l'inventaire selon le *Règlement*, il semble que les « biens amortissables » ne fassent partie ni de l'une des deux catégories, ni de l'autre.

[145] Vu que la décision majoritaire dans *Friesen* laisse les biens amortissables hors des deux catégories, en appliquant l'approche au paragraphe 57 de *Henry*, je conclus que, dans le contexte de cette cause, je ne suis pas lié par l'affirmation que tous les biens sont soit de l'inventaire, soit des biens donnant lieu à un gain en capital, et que la catégorie ne peut changer d'une année à l'autre.

⁸⁸ La numérotation dans certains recueils judiciaires privés diffère de celle dans les recueils officiels.

[146] Je peux en conséquence suivre l'approche que j'ai décrite ci-dessus et examiner l'utilisation actuelle de chaque simulateur année par année quoi que soit la nature du revenu au moment où le simulateur est vendu.

[147] J'ajouterai qu'en adoptant cette approche, je suis d'accord avec le juge Bowie quand il dit dans *Good Equipment Limited c. La Reine*⁸⁹, au paragraphe 8 :

8 L'intimée soutient que le matériel loué n'est pas admissible à titre d'immobilisation. Toutefois, à mon avis, l'appelante a eu raison de classer ainsi ce matériel au cours de la durée de chaque contrat de location. La caractérisation d'un actif à titre d'élément d'inventaire ou à titre d'immobilisation amortissable peut changer de temps à autre compte tenu des circonstances et en particulier de l'utilisation qui est faite du matériel à un moment donné : voir *Plaza Pontiac-Buick Ltd. v. The Queen; Canadian Kodak Sales Ltd. v. M.N.R.* [...] ⁹⁰.

J'ajouterai une nuance, cependant, qu'il s'agit d'un « bien amortissable », le terme utilisé par la *Loi*, plutôt qu'une « immobilisation amortissable » et que, comme j'ai expliqué ci-dessus, un bien amortissable ne donne pas forcément lieu à un gain en capital au moment de sa disposition.

Simulateurs pour appareils Canadair Regional Jet CL-65 et Airbus A330/A340 (Air Canada)

[148] Ces deux simulateurs ont été loués à long terme à Air Canada ([CONFIDENTIEL : Il s'agit de périodes de plus de cinq ans.]). Il n'était pas question de vente à la banque au moment du contrat de location.

[149] Ces locations ont commencé en juillet 1998 et en janvier 1999 et ont été reconduites en sous-location au moment de la vente-location des simulateurs à la banque.

[150] Il ne s'agit pas d'une courte location; il n'y a rien dans la preuve qui suggère qu'on pouvait s'attendre à une vente à court terme. La clause d'option ne représente qu'une possibilité; il est toujours possible qu'un propriétaire et un locataire s'entendent sur une vente d'un bien loué. De plus, rien dans la preuve ne laisse croire que les circonstances qui ont amené le client à choisir une location changeraient à court terme.

⁸⁹ 2008 CCI 28.

⁹⁰ Je noterai aussi que selon *Tax Partner*, « 2011 — release 3 », il y aurait des situations où le ministre accepte en pratique ce double caractère. Voir la discussion dans *Canada Tax Service*, à l'article 10, « Inventories », « Quasi-Inventory », « Real Estate », premier paragraphe, et « Rental Equipment », premier paragraphe.

[151] De même, le contrat de location a comme conséquence que l'appelante ne pouvait pas vendre les simulateurs à une autre ligne aérienne. Pendant la période, l'appelante recevait un revenu de location.

[152] Dans de telles circonstances, les simulateurs ne faisaient pas partie de l'inventaire entre leur mise en service et, au plus tôt, le début de l'année d'imposition de la vente à la Bank of America⁹¹. L'appelante avait donc le droit de réclamer une déduction pour amortissement aux fins de l'impôt en vertu de l'alinéa 20(1)a) de la *Loi*⁹².

Simulateur Airbus A320 (Airbus)

[153] Dans ce cas, je ne vois pas comment ce simulateur pourrait être de l'inventaire pendant la période qui commence lors de sa mise en service à la fin juin 1998 et se termine à la fin juin 2001, après le prêt de deux ans et la location d'un an.

[154] [CONFIDENTIEL]

[155] Toutefois, pendant les trois années en question, ce simulateur ne pouvait être vendu à une ligne aérienne et, pendant les deux premières années, ce simulateur ne pouvait être vendu à quiconque, y compris Airbus. [CONFIDENTIEL]

[156] [CONFIDENTIEL]⁹³. [CONFIDENTIEL]

[157] Pendant les trois années, l'utilisation actuelle du simulateur était pour tirer un revenu de location.

[158] Il ne s'agit pas d'inventaire au cours de ces trois années. Le caractère principal du simulateur était comme bien amortissable.

[159] Vu la vente à Khalifa Airways en 2003, le simulateur est devenu de l'inventaire au plus tard en 2003 au moment de la vente.

[160] Il n'y a pas de preuve relative à l'utilisation du simulateur après la fin de la location à Airbus, pendant le reste de l'exercice terminé le 31 mars 2002. En

⁹¹ L'année d'imposition 2000. (Voir la pièce I-2, à l'onglet 22, clause 2, et à l'onglet 26, annexe A, « Closing date » (date de clôture), et la clause 2(b), ainsi que les mêmes dispositions à la pièce I-1, à l'onglet 16, et à la pièce I-2, à l'onglet 20.)

⁹² Les parties m'ont informé qu'il n'était pas nécessaire que je décide le quantum des déductions pour amortissement. Selon ce que j'ai compris des parties, bien que l'année d'imposition 1999 ne soit pas visée par l'appel, la question est pertinente au calcul pour l'année d'imposition 2000.

⁹³ [CONFIDENTIEL]

conséquence, il n'y a aucun fait qui mènerait à la conclusion que l'emploi du simulateur avait changé avant le 31 mars 2002.

[161] Compte tenu de ce qui précède, l'appelante avait le droit de réclamer une déduction pour amortissement pour les trois années en litige pour ce simulateur.

Simulateur Boeing 747-400

[162] Dans ce cas, l'appelante et United ont signé un contrat de location à durée indéterminée qui pouvait être terminé après 15 mois. Il y avait un partage important des risques entre les parties et United avait l'option d'acheter le simulateur pour un prix préétabli selon une formule. United a terminé le bail après un peu plus de deux ans.

[163] Rien dans la preuve n'indique qu'il y avait des circonstances qui rendaient probable que United exerce l'option à court terme.

[164] Après deux ans, l'appelante a déménagé le simulateur à Toronto, où elle s'en est servie dans son centre de formation. L'intimée est d'accord que ce simulateur était amortissable une fois rendu à Toronto. Le litige porte sur les deux ans de location à United.

[165] L'utilisation pendant la période était une location pour une période indéterminée. Le revenu était un revenu de location. Ce simulateur n'aurait pas pu être vendu à une autre ligne aérienne avant que United n'ait mis fin au bail.

[166] Dans les circonstances, le caractère principal est en tant que bien amortissable et je ne vois pas comment on pourrait considérer ce simulateur comme faisant partie de l'inventaire pendant les années en question.

[167] Je suis d'accord qu'il s'agit d'un bien amortissable.

Simulateur Airbus A320 (fabriqué pour US Airways)

[168] Je vais limiter mon examen à l'exercice 2002 (du 1^{er} avril 2001 au 31 mars 2002), car aucune déduction pour amortissement n'a été réclamée pour les deux années précédentes⁹⁴.

⁹⁴ Voir la pièce A-5.

[169] Le simulateur a été utilisé pour faire de la formation dans les locaux de l'appelante à Montréal de l'automne 2000 jusqu'en décembre 2001 (au moins).

[170] En août 2001, l'appelante a signé un contrat de location de cinq ans commençant le 30 juin 2002. Bien qu'il y avait des clauses permettant à l'appelante de terminer le contrat plus tôt, il n'y avait rien dans la preuve qui suggérait qu'on pouvait s'attendre à une terminaison prématurée de la location.

[171] Vu l'accord avec Frontier, le simulateur ne pouvait être vendu pendant l'année d'imposition 2002. Il ne pouvait pas être vendu à une autre ligne aérienne pendant la durée de l'accord avec Frontier.

[172] Même si, le 31 mars 2002, ce simulateur n'était pas encore en état de marche à Denver, il avait été utilisé au cours de l'année pour tirer un revenu et on s'attendait à ce qu'il soit loué à Frontier pendant les cinq ans de l'accord⁹⁵. Son caractère principal était comme bien amortissable.

[173] Il s'agit donc d'un bien amortissable pendant l'exercice 2002.

Conclusion

[174] L'appel est accueilli, et le tout est déféré au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations, selon ces motifs, en tenant pour acquis ce qui suit :

- a) Le gain réalisé lors de la vente des simulateurs A320 et A330/A340 (utilisés au centre de formation de Toronto) et des simulateurs CL-65 et A330/A340 (utilisés par Air Canada) donnait lieu à un revenu.
- b) L'appelante avait le droit de réclamer une déduction pour amortissement relative aux simulateurs CL-65 et A330/A340 (utilisés par Air Canada), au simulateur A320 (Airbus), au simulateur Boeing 747-400 et au simulateur A320 (fabriqué à l'origine pour US Airways).

Signé à Toronto (Ontario), ce 12^e jour d'août 2011.

« Gaston Jorré »

⁹⁵ La vente à CATS a eu lieu l'année suivante.

RÉFÉRENCE : 2011 CCI 354

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2008-1944(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : CAE INC. c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 4, 5 et 6 novembre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge Gaston Jorré

DATE DU JUGEMENT : Le 12 août 2011

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Wilfrid Lefebvre, c.r.
M^e Dominic C. Belley

Avocat de l'intimée : M^e Martin Gentile

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Noms : M^e Wilfrid Lefebvre, c.r.
M^e Dominic C. Belley

Cabinet : Norton Rose OR
Montréal (Québec)

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Ontario)