

**Date : 20090227**

**Dossier : A-344-08**

**Référence : 2009 CAF 60**

**CORAM : LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE EVANS  
LE JUGE RYER**

**ENTRE :**

**GOFF CONSTRUCTION LIMITED**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 9 février 2009

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 27 février 2009

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LE JUGE RYER**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE EVANS**

**Date : 20090227**

**Dossier : A-344-08**

**Référence : 2009 CAF 60**

**CORAM : LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE EVANS  
LE JUGE RYER**

**ENTRE :**

**GOFF CONSTRUCTION LIMITED**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE RYER**

[1] Le présent appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (la Cour de l'impôt), *Goff Construction Ltd. c. Canada*, 2008 CCI 322, rendue par le juge Campbell Miller (le juge de la Cour de l'impôt), concerne le traitement fiscal d'un montant reçu par l'appelante dans le cadre d'un règlement survenu à la suite d'une action pour délit de négligence.

**Les faits**

[2] Les faits ne sont pas contestés. Ils peuvent être résumés comme suit.

[3] Un tiers (l'acquéreur) a convenu d'acheter à l'appelante des terrains non bâtis à condition qu'on puisse en modifier le zonage. Le cabinet d'avocats qui représentait l'acquéreur a interjeté appel à la Commission des affaires municipales de l'Ontario (la Commission) du refus de faire droit à la demande de changement de zonage. Rejetant l'appel, la Commission a tenu l'acquéreur et l'appelante solidairement responsables des dépens, qui s'élevaient à 1 350 000 \$.

[4] L'appelante a saisi la Commission d'une demande en vue d'obtenir la réduction ou la suppression des dépens auxquels elle avait été condamnée en faisant valoir qu'elle n'avait pas pris part à la première audience qui s'était déroulée devant la Commission et qu'elle n'avait exercé aucun contrôle sur le déroulement de cette instance. L'appelante a obtenu gain de cause en grande partie et la Commission a ramené l'obligation de l'appelante à 135 000 \$.

[5] Au cours de ses années d'imposition 1992 à 1997, l'appelante a déduit environ 662 000 \$ au titre des dépens et des dépenses engagées pour chercher à faire réduire ou supprimer le montant des dépens auxquels la Commission l'avait condamnée. Le ministre de Revenu national a accepté ces déductions.

[6] En 1996, l'appelante a introduit une action en négligence contre le cabinet d'avocats qui avait erronément prétendu la représenter lors de la première audience de la Commission.

[7] En 1999, le cabinet d'avocats et l'appelante sont parvenus à un règlement d'un montant de 400 000 \$.

[8] L'appelante n'a pas inclus le montant du règlement dans le calcul de son revenu de l'année d'imposition 1999. Elle soutenait que le montant du règlement était une rentrée de capital non imposable. Le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour son année d'imposition 1999 en vue d'inclure le montant du règlement dans le revenu de l'appelante au motif qu'il s'agissait d'un revenu tiré d'une entreprise au sens du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi).

[9] L'appelante a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt.

#### **Jugement de la Cour canadienne de l'impôt**

[10] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que le montant du règlement visait à dédommager l'appelante pour des dépenses engagées imputables au capital (plus précisément, les dépens auxquels elle avait été condamnée et les frais qu'elle avait engagés pour chercher à faire réduire le montant des dépens en question). Le juge de la Cour de l'impôt a convenu que, même s'ils étaient imputables au capital, les dépens auxquels l'appelante avait été condamnée et les frais juridiques qu'elle avait engagés étaient déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)cc de la Loi. Il a jugé qu'en vertu du principe de la substitution, l'appelante était obligée d'inclure le montant du règlement dans son revenu, malgré le fait que le montant du règlement et les dépenses sous-jacentes étaient imputables au capital, compte tenu du fait que le montant du règlement visait à dédommager l'appelante pour des dépenses qui étaient déductibles.

### **Question à trancher**

[11] La question à trancher dans le cadre du présent appel est celle de savoir si l'appelante doit inclure le montant du règlement dans le calcul de son revenu en vertu du paragraphe 9(1) de la Loi pour l'année d'imposition 1999.

[12] L'appelante reconnaît que la réponse à cette question dépend de l'interprétation et de l'application du principe de la substitution. Elle fait valoir que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur de droit dans la façon dont il a appliqué le principe de la substitution. Elle déclare, au paragraphe 28 de son mémoire : [TRADUCTION] « [I]l est de jurisprudence constante que la question du traitement fiscal des dépenses sous-jacentes à des dommages-intérêts ou à une somme accordée à titre de règlement (c.-à-d. la question de savoir si ces dépenses sont déductibles ou déduites) est distincte de celle de l'application du principe de la substitution et des incidences fiscales qu'entraîne la réception d'un montant à titre de dommages-intérêts. Lorsque les dommages-intérêts visent le recouvrement de dépenses, les cours ont toujours jugé que le principe de la substitution implique que l'on qualifie la nature du montant payé à titre de dommages-intérêts et des débours sous-jacents comme des éléments de revenu ou de capital, et le traitement fiscal de ce montant pour le bénéficiaire est déterminé par la Loi en fonction de cette qualification ».

### **Analyse**

[13] Le principe de la substitution est une création jurisprudentielle qui s'applique de la manière suivante, décrite par la juge Charron dans l'arrêt *Tsiaprailis c. R.*, [2005] 1 R.C.S. 113,

au paragraphe 7. Au sujet du principe que les sommes accordées à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige sont intrinsèquement neutres sur le plan fiscal, voici ce qu'elle écrit :

[...] pour déterminer si une somme est imposable, il faut considérer sa nature et son objet et se demander ce qu'elle est censée remplacer. L'examen est factuel. Les conséquences fiscales du versement d'une somme à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige sont ensuite établies en fonction de cette qualification. Autrement dit, le traitement fiscal dépend de ce que la somme vise à remplacer. Il s'agit du principe de la substitution [...]

[14] Plus loin, au paragraphe 15, elle propose l'analyse en deux étapes suivante :

Les questions décisives sont les suivantes : (1) que visait à remplacer le paiement et, si la réponse est suffisamment claire, (2) l'élément remplacé aurait-il été imposable pour la personne qui en a bénéficié?

[15] Au paragraphe 7 de sa décision, la juge Charron cite l'ouvrage des auteurs Hogg, Magee et Li, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 4<sup>e</sup> édition. Dans la dernière édition (6<sup>e</sup>), les auteurs énoncent ce principe de la façon suivante (en des termes qui ressemblent à ceux dans lesquels ils avaient exposé la question dans l'édition précédente) :

[TRADUCTION] Quiconque subit un préjudice causé par une autre personne peut demander une indemnité pour a) la perte de revenu, b) les dépenses engagées, c) les biens détruits ou d) les lésions corporelles subies, ainsi que des dommages-intérêts exemplaires. Sur le plan fiscal, les dommages-intérêts ou l'indemnité reçue à la suite d'une décision judiciaire ou d'une entente à l'amiable peuvent être considérés comme étant payés au titre du revenu, du capital ou d'un avantage inattendu en faveur du bénéficiaire. La nature du préjudice à l'égard duquel l'indemnité est versée permet habituellement de déterminer les conséquences fiscales occasionnées par les dommages-intérêts.

Suivant le principe de la substitution, les conséquences fiscales liées aux dommages-intérêts ou aux paiements faits à la suite d'un règlement sont tributaires du traitement fiscal réservé à l'objet que le paiement vise à remplacer :

Chaque fois qu'un commerçant reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait été comptabilisée dans les profits réalisés au cours d'une année, dans le commerce qu'il exploitait à l'époque où il a reçu l'indemnité, il y a lieu de traiter cette indemnité sur le plan fiscal de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée.

[...]

Le recouvrement d'une dépense ne constitue pas un revenu, à moins que cette dépense n'ait été déduite.

[Non souligné dans l'original.]

[16] L'appelante admet qu'une indemnité reçue en remplacement d'une dépense imputable au revenu doit être incluse dans le revenu de la personne qui le reçoit. L'appelante soutient toutefois que, lorsque la dépense à l'égard de laquelle l'indemnité est reçue est imputable au capital, le bénéficiaire n'est pas tenu de l'inclure dans son revenu. Suivant l'appelante, il en est ainsi même si la Loi permet de déduire la totalité de la dépense en capital dans l'année d'imposition au cours de laquelle le montant a été payé.

[17] À l'appui de cette prétention, l'appelante cite plusieurs décisions : *Ipsco Inc. c. R.*, [2002] C.T.C. 2907(C.C.I.); *Prince Rupert Hotel (1957) Ltd. c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 212 (C.A.F.); *Coughlan c. R.*, [2001] 4 C.T.C. 2004 (C.C.I.); *Westcoast Energy Inc. c. R.*, [1991] 1 C.T.C. 471, conf. par [1992] 1 C.T.C. 261 (C.A.F.); *Ikea Ltd. c. R.*, [1998] 1 R.C.S. 1996, et *Consumers' Gas Co. c. R.*, [1987] 1 C.T.C. 79 (C.A.F.).

[18] À mon avis, aucune de ces décisions ne portait sur une situation dans laquelle un contribuable avait reçu une somme à titre d'indemnité pour une dépense en capital que le contribuable était tenu d'engager et qu'il était autorisé à déduire en totalité dans l'année au cours de laquelle la somme lui avait été versée.

[19] Dans la décision *Ipsco*, le tribunal a jugé que le contribuable n'avait pas à inclure dans son revenu, conformément au paragraphe 9(1) de la Loi, la somme qu'il avait reçue à titre d'indemnité pour les dommages subis par son pipeline (un bien en immobilisation dont le coût était assujéti aux dispositions de la Loi relatives à la déduction pour amortissement).

[20] Dans l'affaire *Prince Rupert Hotel*, la somme reçue par le contribuable pour l'indemniser de négligence dont avait fait preuve un cabinet d'avocats a été considérée comme ayant été reçue en remplacement de bénéfices d'entreprise que le contribuable n'avait pas reçus et non pour la perte ou la destruction d'un bien en immobilisation. Le contribuable devait donc inclure cette somme dans son revenu.

[21] Dans la décision *Coughlan*, le tribunal a jugé que le contribuable n'était pas tenu d'inclure dans son revenu, en vertu du paragraphe 9(1) de la Loi, la somme qu'il avait reçue pour l'indemniser des frais qu'il avait engagés pour la conduite d'un procès qu'il avait dû intenter pour défendre sa réputation d'homme d'affaires. Dans cette affaire, M. Coughlan avait été autorisé à déduire certains des frais juridiques qu'il avait engagés pour ce procès, et ce, même si le juge de première instance avait fait observer que c'était à tort que cette déduction avait été autorisée.

[22] Dans la décision *Westcoast*, le tribunal a jugé que le contribuable n'avait pas à inclure dans son revenu, en vertu du paragraphe 9(1) de la Loi, la somme qu'il avait reçue à titre d'indemnité pour les dommages causés à son pipeline (un bien en immobilisation dont le coût était assujéti aux dispositions de la Loi relatives à la déduction pour amortissement).

[23] Dans l'arrêt *Ikea*, la Cour suprême a jugé que la somme que le contribuable avait reçue dans le cadre de ses activités commerciales habituelles et qui ne pouvait être liée à une quelconque immobilisation devait être incluse dans le revenu du contribuable, conformément au paragraphe 9(1), dans l'année de sa réception.

[24] Dans l'arrêt *Consumers' Gas*, il a été jugé que le contribuable n'avait pas à inclure dans son revenu, conformément au paragraphe 9(1) de la Loi, la somme qu'il avait reçue pour le défrayer des dépenses qu'il avait engagées pour relocaliser des pipelines, qui étaient des biens en immobilisation dont le coût était assujéti aux dispositions de la Loi relatives à la déduction pour amortissement.

[25] Dans chacune de ces affaires, il fallait qualifier la nature de la somme reçue par le contribuable. Toutefois, comme nous l'avons vu, dans aucune de ces affaires le tribunal n'a considéré qu'on avait affaire à une somme reçue en remplacement d'une dépense en capital dont la déduction avait régulièrement été permise en totalité dans l'année de son paiement. En conséquence, aucune de ces décisions ne permet de conclure que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur dans son interprétation du principe de la substitution ou dans l'application de ce principe aux faits de l'espèce.

[26] Aux paragraphes 14, 15 et 16 de ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt déclare :

[14] Goff a versé un montant élevé au titre des frais juridiques afin de faire réduire à 135 000 \$ les dépens que la CAMO avait adjugés à son encontre. Ces montants se rapportent au capital de l'entreprise de Goff compte tenu du fait que l'adjudication des dépens se rapportait à la disposition d'une immobilisation et que les frais juridiques se rapportaient à la préservation d'une immobilisation (à savoir de l'argent). Je suis

d'accord. La seule question épineuse à aborder est de savoir comment il faut appliquer le principe de la substitution lorsque des dépenses en capital telles que celles qui sont ici en cause sont déductibles. La jurisprudence citée par l'appelante ne me convainc pas que les auteurs Hogg, Magee et Li se soient trompés. Les attributs fiscaux d'un paiement effectué dans le cadre d'un règlement dépendent du traitement fiscal de l'élément que le paiement vise à remplacer. Lorsque, comme c'est ici le cas, le montant en question se rapporte au recouvrement de dépenses, par opposition à un manque à gagner, il faut examiner le traitement fiscal de ces dépenses. En l'espèce, ces dépenses ont été à juste titre déduites aux fins de l'impôt et, par conséquent, si le principe de la substitution est appliqué, le montant du règlement doit faire partie du revenu. La portée de ce principe ne devrait pas être élargie de façon à s'appliquer à des déductions qui ont été effectuées d'une façon inappropriée comme cela aurait été le cas dans les affaires *Coughan* et *Ipsco*. On ne guérit pas le mal par le mal.

[15] Cette conclusion ne veut pas pour autant dire que le montant du règlement constituait un dédommagement pour des dépenses courantes; cela veut plutôt dire que le montant du règlement constituait un dédommagement pour des dépenses en capital déductibles.

[16] Je crois que, en tant que principe fiscal fondé sur la jurisprudence, le principe de la substitution doit se rapporter au traitement fiscal, et non pas simplement à la nature du paiement, même si dans la plupart des cas les deux vont de pair. Dans la présente affaire, une dépense en capital a été traitée comme étant imputable au revenu par suite d'une disposition de la Loi de l'impôt sur le revenu permettant de la déduire. Le principe de la substitution devrait s'appliquer en vue d'aider à arriver à un résultat fiscal conforme à la législation fiscale, et non pas en vue d'encourager un résultat qui donne lieu à un gain fortuit à une extrémité du spectre, ou à une double imposition à l'autre extrémité. Le principe de la substitution devrait s'appliquer afin de maintenir la neutralité fiscale des dommages-intérêts. [Non souligné dans l'original.]

[27] Dans les arrêts *Tsiaprailis* et *London & Thames Haven Oil Wharves, Ltd. c. Attwooll*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), les cours ont qualifié les indemnités reçues par suite du défaut de la partie lésée de recevoir certaines sommes (en l'occurrence, des indemnités d'assurance-invalidité et un manque à gagner). Les incidences fiscales de la réception de ces sommes ont été considérées comme étant les mêmes que celles qui se seraient appliquées aux sommes que les parties lésées n'avaient pas reçues.

[28] Dans le cas qui nous occupe, l'indemnité a été reçue par l'appelante en conséquence de son obligation d'engager certaines dépenses plutôt que par suite de son défaut de recevoir la

somme prévue. Cette distinction factuelle n'empêche pas de recourir au principe de la substitution pour qualifier l'indemnité reçue par l'appelante. Ainsi, lorsque le paiement vise à remplacer les sommes d'argent que le bénéficiaire a déboursées, le traitement fiscal à accorder à ce paiement dépend du traitement fiscal des dépenses qui ont été faites. Ainsi, lorsqu'une dépense a été déduite du calcul du revenu du bénéficiaire à titre d'indemnité, la somme reçue doit être incluse dans le revenu du bénéficiaire.

[29] À mon avis, le juge de la Cour de l'impôt a correctement appliqué le principe de la substitution en l'espèce. La somme reçue par l'appelante du cabinet d'avocats visait à remplacer la somme à laquelle la Commission l'avait condamnée ainsi que les frais juridiques afférents que l'appelante avait payés au cours de ses années d'imposition 1992 à 1997. Même s'il s'agissait de dépenses en capital, l'appelante pouvait néanmoins les déduire en entier au cours des années d'imposition dans lesquelles elles avaient été payées. Il s'ensuit que la somme que l'appelante a reçue du cabinet d'avocats au cours de son année d'imposition 1999 doit être incluse dans le revenu de l'appelante pour cette année d'imposition.

[30] Pour ces motifs, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

« C. Michael Ryer »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Alice Desjardins, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

John M. Evans, j.c.a. »

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-344-08

**(APPEL D'UN JUGEMENT RENDU PAR LE JUGE CAMPBELL J. MILLER DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT LE 28 MAI 2008 (2008 CCI 322))**

**INTITULÉ :** Goff Construction Limited c.  
Sa Majesté la Reine

**LIEU DE L'AUDIENCE :** Toronto (Ontario)

**DATE DE L'AUDIENCE :** Le 9 février 2009

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LE JUGE RYER

**Y ONT SOUSCRIT :** LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE EVANS

**DATE DES MOTIFS :** Le 27 février 2009

**COMPARUTIONS :**

David C. Muha POUR L'APPELANTE

Brianna Caryll POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Stikeman Elliott s.r.l. POUR L'APPELANTE  
Toronto (Ontario)

John H. Sims, c.r. POUR L'INTIMÉE  
Sous-procureur général du Canada