

Dossier : 2009-141(IT)I

ENTRE :

DARREN BISHOP,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 2 juin 2009, à Moncton (Nouveau-Brunswick).

Devant : L'honorable juge François Angers

Comparutions :

Représentante de l'appelant : M^{me} Sue Brown

Avocate de l'intimée : M^e Jill Chisholm

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'égard des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2004, 2005 et 2006 sont rejetés, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Edmundston (Nouveau-Brunswick), ce 15^e jour de juillet 2009.

« François Angers »

Juge Angers

Traduction certifiée conforme
ce 24^e jour de septembre 2009.

Jean-François Leclerc-Sirois, LL.B, M.A.Trad.Jur.

Référence : 2009 CCI 323

Date : 20090715

Dossier : 2009-141(IT)I

ENTRE :

DARREN BISHOP,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Angers

[1] Lorsqu'il a calculé son impôt à payer pour les années d'imposition 2004, 2005 et 2006, l'appelant a demandé la déduction de frais de location s'élevant respectivement à 24 862 \$, à 37 616 \$ et à 41 141 \$. Au moyen d'avis de nouvelle cotisation datés du 3 mars 2008, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a informé l'appelant que des déductions demandées au titre de frais de rénovations avaient été refusées pour ces années d'imposition là à hauteur, respectivement, de 20 124 \$, de 32 730 \$ et de 35 192 \$. L'appelant a alors déposé un avis d'opposition, mais le ministre a ensuite ratifié les nouvelles cotisations en cause.

[2] En 2001, l'appelant a acheté une maison à Amherst, en Nouvelle-Écosse (la « maison »). Cette maison était constituée de deux logements, et l'appelant occupait l'un de ces logements lorsqu'il a acheté la maison. Après avoir fait cette acquisition, l'appelant a continué à résider dans le logement inférieur, et il a loué le logement supérieur. De janvier à juin 2006, l'appelant n'a pas résidé dans la maison, mais les locataires ont continué à occuper le logement supérieur. Les paiements de loyer reçus par l'appelant pour le logement supérieur s'élevaient à 5 700 \$ pour 2004, à 4 750 \$ pour 2005 et à 5 850 \$ pour 2006. Il est admis que durant les années

d'imposition 2004, 2005 et 2006, seulement 50 % de la maison a servi de logement locatif.

[3] Dans le tableau reproduit ci-dessous, les frais dont la déduction a été demandée et ceux dont la déduction a été refusée pour les années d'imposition en cause sont ventilés. Lors de l'audience, la représentante de l'appelant a informé la Cour que le litige portait seulement sur les montants relatifs à l'entretien et aux réparations dont l'appelant avait demandé la déduction pour les trois années en question, et dont le ministre avait refusé la déduction, à titre de dépenses courantes, en application de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

2004	Déduction demandée	Déduction accordée	Rajustement
Dépenses :			
Assurances	777,00 \$	777,00 \$	0,00 \$
Intérêts	2 413,00 \$	1 888,44 \$	524,11 \$
Entretien et réparation	28 872,00 \$	2 101,71 \$	26 770,29 \$
Véhicule à moteur	146,00 \$	146,00 \$	0,00 \$
Frais juridiques et de comptabilité	265,00 \$	265,00 \$	0,00 \$
Taxes foncières	1 278,00 \$	1 278,92 \$	0,00 \$
Services publics	2 931,00 \$	3 020,04 \$	(89,04 \$)
Autres	107,00 \$	0,00 \$	107,00 \$
Rajustement pour concorder	<u>2,36 \$</u>	<u>0,00 \$</u>	<u>2,36 \$</u>
Total des dépenses	36 792,28 \$	9 477,56 \$	27 314,72 \$
Moins : partie personnelle (originellement 25 %)	<u>11 930,28 \$</u>	<u>4 738,78 \$</u>	<u>7 191,22 \$</u>
	<u>24 862,28 \$</u>	<u>4 738,78 \$</u>	<u>20 123,50 \$</u>
2005	Déduction demandée	Déduction accordée	Rajustement
Dépenses :			
Assurances	799,00 \$	799,00 \$	0,00
Intérêts	2 812,00 \$	1 868,44 \$	943,56 \$
Entretien et réparation	41 755,00 \$	2 160,79 \$	39 594,21 \$
Véhicule à moteur	50,00 \$	50,00 \$	0,00 \$
Frais juridiques et de comptabilité	366,00 \$	366,00 \$	0,00 \$
Taxes foncières	1 319,00 \$	1 319,00 \$	0,00 \$
Salaires	238,00 \$	0,00 \$	238,00 \$
Services publics	2 795,00 \$	3 208,03 \$	(413,03 \$)
Autres	440,00 \$	0,00 \$	440,00 \$

Rajustement pour concorder	<u>2,00 \$</u>	<u>0,00 \$</u>	<u>2,00 \$</u>
Total des dépenses	50 576,00 \$	9 771,26 \$	40 804,74 \$
Moins : partie personnelle (originale- ment 25 %)	<u>12 960,00 \$</u>	<u>4 885,63 \$</u>	<u>8 074,37 \$</u>
	<u>37 616,00 \$</u>	<u>4 885,63 \$</u>	<u>32 730,37 \$</u>

2006	Déduction demandée	Déduction accordée	Rajustement
Dépenses			
Assurances	1 060,00 \$	1 060,00 \$	0,00 \$
Intérêts	6 249,00 \$	3 861,97 \$	2 387,03 \$
Entretien et réparation	48 613,00 \$	2 638,44 \$	45 974,56 \$
Véhicule à moteur	188,04 \$	188,04 \$	0,00 \$
Frais juridiques et de comptabilité	70,00 \$	70,00 \$	0,00 \$
Taxes foncières	1 202,40 \$	1 202,40 \$	0,00 \$
Services publics	3 793,00 \$	2 876,55 \$	916,45 \$
Autres	227,00 \$	0,00 \$	227,00 \$
Rajustement pour concorder	<u>1,56 \$</u>	<u>0,00 \$</u>	<u>1,56 \$</u>
Total des dépenses	61 404,00 \$	11 897,40 \$	49 506,60 \$
Moins : partie personnelle (originale- ment 25 %)	<u>20 263,00 \$</u>	<u>5 948,70 \$</u>	<u>14 314,30 \$</u>
	<u>41 141,00 \$</u>	<u>5 948,70 \$</u>	<u>35 192,30 \$</u>

[4] La maison a été construite vers la fin des années 1920. Lorsque l'appelant a acheté la maison, il était devenu nécessaire de la rénover et de la moderniser, particulièrement pour faire en sorte que les deux logements soient séparés et indépendants. L'appelant a dit que la propriété était dégradée. Une des toilettes était fissurée, le plafond était incliné, les pièces ne contenaient pas de placard – ou, si elles en avaient, les placards avaient des portes qui ne fermaient pas ou n'avaient aucune porte –, les escaliers n'avaient pas de rampe ou de main courante, il n'y avait aucune sortie de secours, une des baignoires était rouillée, une des armoires à pharmacie était rouillée, le câblage électrique était désuet, et ainsi de suite. La maison ne comportait qu'une seule fournaise, qui était contrôlée par un seul thermostat pour les deux logements. Les entrées avant et arrière de la maison n'étaient pas pourvues d'escaliers, les fenêtres étaient vieilles et les murs de plâtre l'étaient aussi. En fait, si aucune modification n'était apportée à la maison, la couverture d'assurances allait être annulée. La compagnie d'assurances exigeait notamment que la fournaise soit modifiée – car elle était trop près du conduit de cheminée –, que les fenêtres soient remplacées, qu'un vestibule soit construit, que le câblage électrique et le système de

tuyauterie soient remplacés, qu'un nouveau réservoir à huile soit installé, que l'extérieur de la maison soit réparé, et ainsi de suite. Comme l'a dit l'appelant, la maison était inassurable.

[5] L'appelant a entrepris la réparation de la maison en 2004, dépensant 26 770 \$ pendant cette année-là. Il n'a présenté aucun contrat, reçu ou facture en preuve, mais, de mémoire, l'appelant a dit avoir dépensé 8 500 \$ pour remplacer le parement extérieur, 4 600 \$ pour changer des fenêtres, 5 500 \$ pour enlever de la mousse isolante d'urée-formol, environ 500 \$ pour acheter de l'isolant et 3 300 \$ en frais de main-d'œuvre. Certaines des fenêtres du logement supérieur ont été remplacées, des portes de la maison ont été réparées et d'autres remplacées, des placards ont été construits, un nouveau meuble-lavabo a été installé dans une salle de bains, des planchers ont été réparés, le plafond en plâtre a été remplacé, le conduit de cheminée a été réparé, et ainsi de suite.

[6] En 2005, d'autres fenêtres du logement supérieur ont été remplacées, de l'isolant a été rajouté et des travaux ont été effectués au sous-sol. La fournaise a été remplacée, et l'appelant a dû installer de nouveaux chauffe-eau pour rendre les logements indépendants. L'appelant a aussi fait remplacer le câblage électrique et a acheté des accessoires fixes. Selon les souvenirs de l'appelant, ces travaux ont coûté 7 200 \$, somme à laquelle il faut ajouter 6 200 \$ pour les réparations du plancher du sous-sol, 5 500 \$ pour les fenêtres, entre 1 200 \$ et 1 400 \$ pour les travaux électriques et 2 600 \$ pour séparer le conduit de cheminée de la fournaise et pour remplacer une partie de la cheminée.

[7] À l'automne 2005, l'appartement supérieur a subi une inondation majeure qui a causé des dommages importants à l'ensemble de la maison. L'inondation a causé l'effondrement du plafond, le gondolement des planchers et a endommagé les armoires de la cuisine et le câblage électrique. Les murs de plâtre ont dû être remplacés et des problèmes d'isolation et de moisissures sont apparus. L'appelant n'a pas fourni de ventilation des frais de réparation des dommages causés par l'inondation, et il n'a présenté aucun contrat, reçu ou facture à ce sujet pour l'année d'imposition 2006. De plus, l'appelant participe maintenant à une action en justice relative à du travail électrique qu'il est impossible de faire certifier.

[8] La question que doit trancher la Cour est de savoir si le ministre a eu raison de considérer comme des dépenses en capital les frais d'entretien et de réparation dont l'appelant a demandé la déduction pour les trois années d'imposition en cause.

[9] Aux paragraphes 13, 14, 15 et 16 de *Brunet v. R.*, [2003] 2 C.T.C. 2020, la juge Lucie Lamarre a examiné et résumé l'état du droit en ce qui concerne la question de savoir si une dépense est une dépense courante ou une dépense de capital :

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

[TRADUCTION]

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

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

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

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

[TRADUCTION]

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

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

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

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

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

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

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

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

c) Partie intégrante ou bien séparé – Il peut y avoir lieu de déterminer également si la dépense a été engagée pour réparer une partie d'un bien ou pour acquérir un bien qui constitue en soi un bien distinct. Dans le premier cas, la dépense est vraisemblablement une dépense courante et dans le deuxième, une dépense en capital. Par exemple, le coût de remplacement d'un gouvernail ou d'une hélice de bateau est considéré comme une dépense courante, car il s'agit d'une partie intégrante du bateau et il n'y a pas d'amélioration; mais le coût de remplacement d'une machine dans une usine

est considéré comme une dépense en capital, car la machine n'est pas une partie intégrante de l'usine mais un bien qui peut être vendu séparément. Entre ces cas bien tranchés, il y en a d'autres où un article remplacé peut être une partie essentielle d'un bien entier sans en être une partie intégrante. En pareil cas, d'autres facteurs, comme la valeur relative, doivent entrer en ligne de compte.

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

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

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

[10] Les éléments de preuve présentés à l'audience me mènent à conclure que les réparations et les améliorations apportées à la maison pendant les trois années d'imposition en cause ont servi à améliorer sensiblement la maison par rapport à ce qu'elle était à l'origine. En fait, les réparations faites à la maison étaient suffisamment importantes pour que l'on puisse dire qu'une maison totalement différente a été créée, maison qui satisfaisait désormais aux exigences de la compagnie d'assurances et qui était sécuritaire et habitable. Les dépenses engagées par l'appelant avaient pour but de créer un avantage durable (voir *Montreal Light, Heat and Power Consolidated v. M.N.R.*, [1942] S.C.R. 89). En engageant ces dépenses, l'appelant a créé une immobilisation différente du bien remplacé. D'ailleurs, le montant investi par l'appelant pour réparer et rénover la maison représente plus du double du prix d'achat de la maison.

[11] Les éléments de preuve présentés par l'appelant sont manifestement insuffisants pour permettre à la Cour d'établir les montants exacts des diverses dépenses engagées par l'appelant pour réaliser les travaux dans la maison. La faiblesse de la preuve présentée par l'appelant empêche aussi la Cour de décider si certaines de ces dépenses constituaient des dépenses courantes. Comme l'a affirmé l'avocate de l'intimée, le seul élément de preuve présenté par l'appelant qui permettrait de conclure à l'existence d'une dépense courante est son témoignage selon lequel il avait fait nettoyer les tapis, mais l'appelant n'a présenté aucun élément de preuve pour établir le montant de cette dépense-là.

[12] Par conséquent, les appels sont rejetés.

Signé à Edmundston (Nouveau-Brunswick), ce 15^e jour de juillet 2009.

« François Angers »

Juge Angers

Traduction certifiée conforme
ce 24^e jour de septembre 2009.

Jean-François Leclerc-Sirois, LL.B, M.A.Trad.Jur.

RÉFÉRENCE : 2009 CCI 323

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-141(IT)I

INTITULÉ : Darren Bishop et Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Moncton (Nouveau-Brunswick)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 2 juin 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge François Angers

DATE DU JUGEMENT : Le 15 juillet 2009

COMPARUTIONS :

Représentante de l'appelant : M^{me} Sue Brown

Avocate de l'intimée : M^e Jill Chisholm

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada