

Référence : 2009 CCI 261

Date : 20090928

Dossiers : 2006-3091(IT)G,
2006-3092(IT)G,
2006-3093(IT)G

ENTRE :

JEAN-PIERRE BOULET,
9070-0659 QUÉBEC INC.,
SERGE OUELLET,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT MODIFIÉS

Le juge Bédard

[1] Il s'agit de trois appels entendus conjointement sous le régime de la procédure générale.

[2] Monsieur Serge Ouellet interjette appel d'une nouvelle cotisation établie le 24 novembre 2003 par le ministre du Revenu national (le « ministre ») pour son année d'imposition 1999. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a ajouté au revenu de monsieur Ouellet en vertu du paragraphe 15(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») la somme de 53 101 \$ en raison de l'acquisition, le 21 novembre 1999, d'un terrain appartenant à la société 9070-0659 Québec inc. (la « société »), dont monsieur Ouellet était alors actionnaire, pour un prix qui, selon

le ministre, était alors inférieur à la juste valeur marchande (JVM) de celui-ci. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a également appliqué la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi sur la somme de 53 101 \$. Je souligne que la nouvelle cotisation a été établie après la période normale de nouvelle cotisation.

[3] Par ailleurs, monsieur Jean-Pierre Boulet interjette appel d'une nouvelle cotisation établie le 20 février 2004 par le ministre pour son année d'imposition 1999. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a ajouté au revenu de monsieur Boulet, en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi, la somme de 33 155 \$ en raison de l'acquisition, le 21 novembre 1999, d'un terrain appartenant à la société, dont il était alors actionnaire, pour un prix qui, selon le ministre, était alors inférieur à la JVM de celui-ci. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a également appliqué la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi sur la somme de 33 155 \$. Je souligne que cette nouvelle cotisation a été établie après la période normale de nouvelle cotisation.

[4] Monsieur Boulet interjette aussi appel d'une nouvelle cotisation établie le 20 février 2004 pour son année d'imposition 2002. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a ajouté au revenu de monsieur Boulet la somme de 12 449 \$ à titre de gain en capital imposable en raison de la vente de la résidence située au 183 et au 185, chemin Villandry, à St-Adolphe d'Howard (la « résidence »). En effet, le ministre a tenu pour acquis que monsieur Boulet n'avait jamais habité une partie de la résidence (en l'espèce, le sous-sol) et en conséquence qu'il ne pouvait bénéficier de l'exemption pour résidence principale à l'égard du gain en capital résultant de la vente de cette partie de la résidence. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a également appliqué la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi.

[5] Enfin, la société interjette appel d'une nouvelle cotisation établie le 19 décembre 2003 pour son année d'imposition se terminant le 31 janvier 2000. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a ajouté aux revenus de la société la somme de 86 256 \$ découlant de la vente de deux terrains à ses deux actionnaires (en l'espèce messieurs Ouellet et Boulet) pour un prix qu'il considère comme inférieur à la JVM de ceux-ci lors de la vente. Aux termes de cette nouvelle cotisation, le ministre a également appliqué la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi.

Les faits

[6] En décembre 1994, à la suite d'une dation en paiement, Fiducie Desjardins inc. (« Fiducie ») devient propriétaire d'un ensemble de terrains d'environ 21 acres situés à St-Adolphe d'Howard.

[7] En 1998, messieurs Ouellet et Boulet (les « appelants »), qui sont alors de bons amis, apprennent que Fiducie a mis en vente l'ensemble des terrains. Les appelants font alors une offre à Fiducie afin d'acquérir une partie de cet ensemble de terrains. Aux termes de cette offre, monsieur Boulet voulait acquérir les lots P.32, rang 1, et P-32A, rang 2, inscrits au cadastre le 12 septembre 2000 et ayant une superficie de 71 276 pieds carrés (le « terrain 1 »). Aux termes de la même offre, monsieur Ouellet voulait acquérir le lot P-32A-19, rang 2, inscrit au cadastre le 5 novembre 1999 et ayant une superficie de 71 276 pieds carrés. Fiducie refuse l'offre des appelants, puisqu'elle ne voulait pas morceler l'ensemble des terrains.

[8] Suivant les conseils de Me Luc Boulanger, un avocat fiscaliste, les appelants décident de faire l'acquisition de l'ensemble des terrains par l'intermédiaire d'une société. Le 18 septembre 1998, les appelants, à titre personnel et au nom d'une société d'exploitation foncière à être constituée, conviennent¹ que celle-ci offrira à Fiducie d'acheter l'ensemble des terrains (l'« entente »). L'entente est ainsi rédigée :

¹ Pièce I-3, onglet 9.

ENTENTE RELATIVE À L'ACQUISITION DE TERRAINS

- ENTRÉ :** Monsieur Serge Ouellet, homme d'affaires, résidant et domicilié au 236 chemin Villandry, à Saint-Adolphe-d'Howard (Québec) J0T 2B0
(ci-après nommé "Ouellet");
- ET :** Monsieur Jean-Pierre Boulet, homme d'affaires, résidant et domicilié au 2533 rue de l'Hortensia, à La Plaine (Québec) J7M 1L8
(ci-après nommé "Boulet");
(Ouellet et Boulet étant également désignés collectivement comme "les Acheteurs");
- ET :** Ouellet et Boulet, agissant conjointement et solidairement pour et au nom d'une société à être formée sous peu sous l'autorité de la Loi sur les compagnies (Québec)
(ci-après désigné la "Compagnie").

LES PARTIES DÉCLARENT CE QUI SUIT :

- A. Ouellet et Boulet sont intéressés à acquérir chacun un terrain pour fin d'utilisation personnelle, terrains situés dans la région de Saint-Adolphe-d'Howard, au Québec;
- B. Les terrains intéressant Ouellet et Boulet se trouvent compris dans un ensemble de lots et parties de lots détenus par l'institution financière *Fiducie Desjardins Inc.*
- C. *Fiducie Desjardins inc.* refuse de vendre des lots ou parties de lots distinctement à chacun des Acheteurs individuellement, insistant pour n'effectuer qu'une seule vente globale, comprenant l'ensemble des terrains, peu importe l'acheteur.
- D. Entrevoyant une opportunité commerciale relativement à ces terrains, Ouellet et Boulet ont l'intention d'opérer ensemble, par l'intermédiaire de la Compagnie, une entreprise d'exploitation foncière.

E. Dans le but de se constituer un inventaire de terrains, les Acheteurs ont donc poursuivi les démarches avec *Fiducie Desjardins inc.*, afin d'acheter de cette dernière l'ensemble des lots de terrains en question, dont elle est propriétaire, incluant ceux intéressant personnellement **Ouellet et Boulet**.

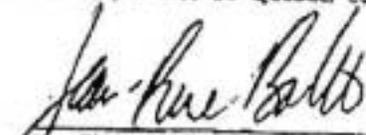
EN CONSÉQUENCE, LES PARTIES CONVIENNENT DE CE QUI SUIT :

1. Compte tenu de l'intérêt que représente ces terrains pour les Acheteurs, de l'opportunité d'affaires pour la compagnie et de la position adoptée par *Fiducie Desjardins inc.*, les Acheteurs entendent, sous réserves des dispositions prévues à l'article 3, soumettre pour et au nom de la **Compagnie**, une offre d'achat visant l'ensemble des terrains faisant l'objet des démarches en cours avec *Fiducie Desjardins inc.*
2. Les Acheteurs s'engagent sans délai à procéder à la constitution de la **Compagnie** étant entendu que **Ouellet et Boulet** seront les seuls détenteurs d'actions votantes et participantes de la **Compagnie**, dans une proportion de 50% chacun.
3. En tant que futurs actionnaires et administrateurs de la **Compagnie**, **Ouellet et Boulet** s'engagent à donner suite à toute offre d'achat présentée pour et au nom de la **Compagnie**, tel que prévu au paragraphe 1.
4. Les lots faisant actuellement l'objet de négociations entre les Acheteurs et la *Fiducie Desjardins Inc.* sont ceux compris entre le chemin Villandry, le chemin Morgan et le Lac Ste-Marie, le tout situé dans la municipalité de St-Adolphe-d'Howard, province de Québec et représentant approximativement vingt et un (21) acres de superficie.
5. Il est cependant entendu et convenu que **Ouellet et Boulet** consentent chacun à renoncer à acquérir personnellement un terrain de *Fiducie Desjardins inc.* uniquement afin de favoriser la conclusion de l'achat de l'ensemble des terrains qui sont la propriété de cette dernière et qui sont l'objet des actuelles négociations.
6. En considération des présentes, **Ouellet et Boulet** consentent et s'obligent en tant que futurs actionnaires et administrateurs de la **Compagnie**, à faire en sorte que celle-ci rétrocède, dans un délai raisonnable, le terrain qui intéressait chacun d'eux, eussent-ils pu avoir chacun acheté ledit terrain personnellement pour leur usage propre.
7. Il est entendu et convenu que sur simple demande de **Ouellet et Boulet** la **Compagnie** cédera alors à chacun d'eux les terrains visés à l'article précédent pour le même prix qu'elle les aura elle-même acquis.

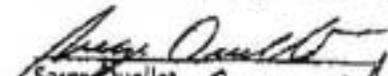
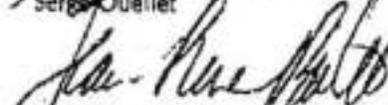
8. Le préambule fait partie intégrante des présentes.
9. Les parties s'engagent à signer tout document et à faire toute autre chose utile ou nécessaire à l'exécution pleine et entière de la présente convention.
10. La présente convention est régie par les lois en vigueur dans la province de Québec.
11. La présente convention lie les parties, leurs héritiers, ayants droit, successeurs ou liquidateurs et autres représentants légaux.

EN FOI DE QUOI, les parties ont signé à La Plaine, province de Québec, ce 18 septembre 1998, en triple exemplaires.


Serge Ouellet


Jean-Pierre Boulet

Conjointement et solidairement, pour et
au nom de la Compagnie à être constituée


Serge Ouellet

Jean-Pierre Boulet

[9] La société à être constituée est constituée le 2 novembre 1998; il s'agit de la société 9070-0659 Québec inc. (la « société »). Les appelants sont actionnaires en parts égales de la société. Monsieur Jean-Pierre Boulet est un entrepreneur en construction et l'unique actionnaire de la société Les entreprises Jean-Pierre Boulet inc., qui se spécialise en construction et en vente de maisons. Monsieur Ouellet est pilote d'avion et a fait des études avancées.

[10] Les appelants n'ont pas contacté l'Agence du revenu avant de procéder à la transaction immobilière.

[11] Le 18 novembre 1998, la société présente à Fiducie une offre d'achat de l'ensemble des terrains pour 200 000 \$. Fiducie accepte cette offre le 22 décembre 1998. Le 23 mars 1999, la société et Fiducie signent, devant notaire, l'acte de vente de l'ensemble des terrains. Le 23 mars 1999, la société vend deux terrains à messieurs Richard et Robert Dutton pour un prix totalisant 149 532 \$.

[12] Selon les états financiers de la société pour son exercice se terminant le 31 janvier 2000, elle a engagé des dépenses totalisant 243 771 \$ durant l'exercice pour le lotissement du terrain, l'arpentage, le défrichage et la construction d'un chemin donnant accès aux terrains.

[13] En 1999 et 2000, la société a vendu cinq autres terrains à des parties sans lien de dépendance à des prix allant de 40 000 \$ à 65 000 \$. Le 21 novembre 1999, comme le disposait l'entente, la société vend à monsieur Boulet le terrain 1 au prix de 6 845 \$. Le même jour, comme le disposait l'entente, la société vend à monsieur Ouellet le terrain 2 au prix de 6 899 \$. Les prix de 6 845 \$ et de 6 899 \$ sont les parts du prix payé par la société à Fiducie qui correspondent à la superficie des lots par rapport à la superficie de l'ensemble des terrains.

[14] La nouvelle cotisation du 20 février 2004 a ajouté au revenu de monsieur Boulet pour l'année d'imposition 1999 la différence entre la JVM du terrain 1 selon le ministre le 21 novembre 1999 et le prix payé par monsieur Boulet lors de l'achat cette journée-là, soit $40\,000 \$ - 6\,845 \$ = 33\,155 \$$ à titre d'avantage imposable conféré à un actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi.

[15] La nouvelle cotisation du 24 novembre 2003 a ajouté au revenu de monsieur Ouellet pour l'année d'imposition 1999 la différence entre la JVM du terrain 2 le 21 novembre 1999 selon le ministre et le prix payé par monsieur Ouellet lors de l'achat cette journée-là, soit $60\,000 \$ - 6\,899 \$ = 53\,101 \$$, à titre d'avantage imposable conféré à un actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi.

[16] La différence entre la JVM des terrains 1 et 2 le 21 novembre 1999 selon le ministre et les prix payés par les appelants, soit 86 256 \$, a été ajoutée au revenu imposable de la société aux termes de la nouvelle cotisation établie le 19 décembre 2003 pour son année d'imposition se terminant le 31 janvier 2000.

[17] Selon les rapports d'experts produits par la société et les appelants, la JVM du terrain 1 et du terrain 2 le 21 novembre 1999 était de 25 000 \$ et de 28 000 \$, respectivement. Selon les rapports d'experts produits par l'intimée, la JVM du

terrain 1 et du terrain 2 le 21 novembre 1999 était de 40 000 \$ et de 58 000 \$, respectivement.

[18] Le 18 juillet 2001, la société n'avait pas produit de déclaration de revenus. Le 28 mars 2002, à la suite d'une demande de production, la société a produit ses déclarations pour les exercices terminés les 31 janvier 2000, 2001 et 2002.

[19] De septembre 2000 à mars 2001, monsieur Boulet a construit la résidence sur le terrain 1. La résidence comprenait trois étages habitables, dont le sous-sol. Le sous-sol était aménagé comme logement indépendant comprenant quatre pièces et demie (dont une chambre, une cuisinette et une salle de bain). Ce sous-sol était accessible par une porte donnant sur l'extérieur et avait sa propre adresse municipale, soit le 183, chemin Villandry.

[20] Monsieur Boulet a habité les deux étages supérieurs de la résidence. À l'occasion, ses enfants (alors âgés de 16 et de 17 ans et dont il avait alors la garde une fin de semaine sur deux) ont utilisé le sous-sol « pour écouter la télé »². Par ailleurs, ses deux enfants demeuraient avec leur père aux deux étages supérieurs de la résidence. Lors de son témoignage, monsieur Boulet a qualifié ce sous-sol d'appartement d'invités, sans pour autant dire qu'il avait été utilisé à l'occasion par ses invités. Par ailleurs, monsieur Boulet a témoigné qu'il n'avait pas fait de démarches auprès de la ville de St-Adolphe d'Howard afin d'obtenir une adresse municipale distincte pour le sous-sol. Le témoignage peu crédible de monsieur Boulet à cet égard mérite d'être cité :

Q. Non?

R. Moi je n'avais pas fait de démarche pour avoir une adresse distincte. C'est vraiment la ville qui me disait : bien tu peux faire ça, mettre deux adresses. Puis, bien, mais... O.K. je suis allé avec ça mais je n'imaginai pas là que ça impliquait que ça voulait peut-être dire que c'était un duplex ou quelque chose comme ça³.

[21] En avril 2001, monsieur Boulet confie à un agent d'immeuble le mandat de vendre la résidence. Sur la fiche MLS (pièce I-4), le sous-sol est décrit comme un « bachelor ».

² Voir les notes sténographiques, p. 80.

³ Voir les notes sténographiques, p. 78.

[22] Le 22 mai 2002, la résidence a été vendue 330 000 \$. Monsieur Boulet n'a déclaré aucun gain en capital à l'égard de cette vente dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2002.

[23] Selon les registres comptables, Les entreprises Jean-Pierre Boulet inc. (dont monsieur Boulet est l'unique actionnaire) a acquitté la majorité des coûts de construction de la résidence et des écritures de régularisation ont été faites afin d'indiquer une vente de 179 000 \$ plus les taxes.

[24] Le ministre a calculé un gain en capital de 24 898 \$ (un gain en capital imposable de 12 449 \$) lors de la vente du sous-sol en tenant compte du fait que la superficie utilisée par monsieur Boulet à titre de résidence principale était de 1 800 pieds carrés sur une superficie habitable totale de 2 700 pieds carrés.

[25] Le ministre a tenu pour acquis les faits suivants énoncés à l'alinéa 20w) de la Réponse à l'avis d'appel pour établir l'avis de nouvelle cotisation à l'encontre de monsieur Boulet après la période normale de nouvelle cotisation et pour imposer les pénalités pour les années 1999 et 2002 sur les sommes respectives de 33 155 \$ et de 12 449 \$ en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi :

- i) L'appelant est un entrepreneur en construction et actionnaire principal de « Les Entreprises Jean-Pierre Boulet inc. » laquelle est spécialisée en construction et actionnaire à 50% de la société qui opère comme promoteur foncier.
- ii) L'appelant avait l'expertise et la connaissance nécessaires dans le domaine de la spéculation foncière.
- iii) L'appelant détient une licence comme entrepreneur en construction. À ce titre, il a suivi les cours de formation de la Commission de la construction du Québec couvrant les aspects administratifs et fiscaux du domaine de la construction.
- iv) Pour l'année d'imposition 1999, l'avantage imposable conféré à l'actionnaire représente 60% de son revenu total déclaré.
- v) Pour l'année d'imposition 2002, le gain en capital réalisé de 24 898 \$ représente 78% de son revenu total déclaré.
- vi) Pour l'année 1999, l'appelant a lui-même produit sa déclaration d'impôt à l'aide d'un logiciel commercial d'impôt et pour 2002 en utilisant le système Impôt Net.

- vii) Serge Ouellet et l'appelant ont consulté un spécialiste en fiscalité et auraient dû être au courant des implications découlant d'un prix de vente inférieur à la juste valeur marchande.
- viii) À titre d'administrateur et actionnaire de la société agissant comme promoteur foncier, l'appelant connaissait bien la valeur marchande des terrains qui ont été vendus à des tiers pour des sommes variant de 40 000 \$ à 65 000 \$.
- ix) L'appelant connaissait très bien la valeur marchande des terrains vendus aux actionnaires qui était nettement supérieure à leur coût d'achat de 6 899 \$ et 6 845 \$.
- x) L'appelant n'a pas contacté l'Agence du revenu avant de procéder à la transaction immobilière.

[26] Le ministre a tenu pour acquis les faits suivants énoncés à l'alinéa 17q) de la Réponse à l'avis d'appel pour établir l'avis de nouvelle cotisation à l'encontre de monsieur Ouellet après la période normale de nouvelle cotisation et pour imposer la pénalité pour l'année 1999 sur la somme de 53 101 \$ en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi :

- i) L'appelant est pilote d'avion chez Air Canada et actionnaire à 50% de la société qui opère comme promoteur foncier.
- ii) L'appelant avait l'expertise et la connaissance nécessaires dans le domaine de la spéculation foncière.
- iii) Pour l'année d'imposition 1999, l'avantage imposable conféré à l'actionnaire représente 46% du revenu d'emploi déclaré par l'appelant.
- iv) Pour l'année 1999, l'appelant a lui-même produit sa déclaration d'impôt à l'aide d'un logiciel commercial d'impôt.
- v) Jean-Pierre Boulet et l'appelant ont consulté un spécialiste en fiscalité et auraient dû être au courant des implications découlant d'un prix de vente inférieur à la juste valeur marchande.
- vi) À titre d'administrateur et actionnaire de la société agissant comme promoteur foncier, l'appelant connaissait bien la valeur marchande des terrains qui ont été vendus à des tiers pour des sommes variant de 40 000 \$ à 65 000 \$.

- vii) L'appelant connaissait très bien la valeur marchande des terrains vendus aux actionnaires qui était nettement supérieure à leur coût d'achat de 6 899 \$ et 6 845 \$.
- viii) L'appelant n'a pas contacté l'Agence du revenu avant de procéder à la transaction immobilière.
- ix) Au cours des années 1994 à 2002, l'appelant a fait l'acquisition de 5 terrains vacants pour y construire ses résidences principales. Lors de la revente de ces résidences, l'appelant a réalisé des profits entre 46 028 \$ et 161 500 \$.

[27] Le ministre a tenu pour acquis les faits suivants énoncés à l'alinéa 12p) de la Réponse à l'avis d'appel pour imposer à la société la pénalité sur la somme de 86 256 \$ en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi :

- i) Le redressement représente 35 % du revenu de ventes déclarées de 246 308 \$.
- ii) L'appelante ayant consulté un spécialiste en fiscalité aurait dû être au courant des implications découlant d'un prix de vente inférieur à la juste valeur marchande.
- iii) La société opère comme promoteur foncier et au cours de l'année 1999 elle a effectué plusieurs ventes de terrains vacants similaires et adjacents aux terrains vendus aux deux actionnaires. Ces terrains ont été vendus pour des sommes variant de 40 000 \$ à 65 000 \$.
- iv) L'appelante connaissait très bien la valeur marchande des terrains vendus aux actionnaires qui était nettement supérieure à leur coût d'achat de 6 899 \$ et 6 845 \$.
- v) L'actionnaire Jean-Pierre Boulet est lui-même un entrepreneur en construction et unique actionnaire de la société « Les entreprises Jean-Pierre Boulet inc. ».
- vi) L'appelante et ses actionnaires avaient l'expertise et la connaissance nécessaires dans le domaine de la spéculation foncière.
- vii) L'actionnaire Serge Ouellet est pilote d'avion et possède un degré d'instruction de niveau supérieur.
- viii) L'appelante n'a pas contacté l'Agence du revenu avant de procéder à la transaction immobilière.

Questions en litige

[28] Les questions en litige sont les suivantes :

- i) Est-ce que le ministre a correctement ajouté au revenu de monsieur Boulet et de monsieur Ouellet pour l'année d'imposition 1999 la somme de 33 155 \$ et de 53 101 \$, respectivement, à titre d'avantage conféré à un actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi, en raison de l'acquisition par chacun d'eux d'un terrain de la société pour un prix qui serait inférieur à la JVM de celui-ci?
- ii) Est-ce que le ministre a correctement imposé à monsieur Boulet et à monsieur Ouellet pour l'année d'imposition 1999 la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi à l'égard des sommes respectives de 33 155 \$ et de 53 101 \$?
- iii) Est-ce que le ministre a correctement établi les nouvelles cotisations à l'encontre de messieurs Boulet et Ouellet après la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1999?
- iv) Est-ce que le ministre a correctement ajouté au revenu de monsieur Boulet pour l'année d'imposition 2002 la somme de 12 449 \$ à titre de gain en capital imposable en raison de la vente de la partie de la résidence n'était pas utilisée comme résidence principale?
- v) Est-ce que le ministre a correctement imposé à monsieur Boulet pour l'année d'imposition 2002 la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi à l'égard de la somme de 12 449 \$?
- vi) Est-ce que le ministre a correctement ajouté aux revenus de la société pour l'année d'imposition 2000 des revenus additionnels de 86 256 \$ découlant de la vente de deux terrains aux appelants pour un prix qui serait inférieur à leur JVM?
- vii) Est-ce que le ministre a correctement imposé à la société pour l'année d'imposition 2000 la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi à l'égard de la somme de 86 256 \$?

Avantage conféré à un actionnaire

[29] La première question en litige qui fera l'objet de mon analyse est la suivante : est-ce que le ministre a correctement ajouté aux revenus des appelants pour l'année d'imposition 1999 des revenus additionnels de 33 155 \$ et de 53 101 \$ respectivement à titre d'avantage conféré à un actionnaire en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi?

[30] Les appelants prétendent essentiellement que l'entente constitue une option ou une promesse unilatérale de contracter et que c'est au moment où l'entente intervient, soit le 18 septembre 1998 (donc durant dans l'année d'imposition 1998), qu'il faut se placer pour déterminer la valeur de l'éventuel avantage conféré en raison de l'acquisition du terrain.

[31] L'intimée soutient essentiellement que l'entente constitue une « promesse unilatérale » (aussi appelée « option ») au sens de l'article 1396 du *Code civil du Québec* et que cette promesse ne confère aucun droit de propriété aux appelants. L'intimée ajoute que ce n'est que le 21 novembre 1999 que les appelants sont devenus propriétaires des terrains et que c'est à cette date qu'il faut se placer pour déterminer si la société a conféré un avantage aux appelants et pour en évaluer la valeur. À cet égard, l'intimée s'appuie principalement sur l'arrêt *Robertson*⁴ dans lequel la Cour d'appel fédérale a décidé que, dans le cas où une option d'achat sur un bien est conférée à un employé, l'avantage devait être évalué au moment où l'employé lève l'option et non pas au moment où l'option est conférée, car ce n'est qu'à ce moment que l'employé bénéficie du fruit.

[32] Je souligne immédiatement que je partage entièrement l'opinion de l'intimée que l'entente constitue une « promesse unilatérale » (aussi appelée « option ») au sens de l'article 1396 du *Code civil du Québec*, qui se lit comme suit :

1396. L'offre de contracter, faite à une personne déterminée, constitue une promesse de conclure le contrat envisagé, dès lors que le destinataire manifeste clairement à l'offrant son intention de prendre l'offre en considération et d'y répondre dans un délai raisonnable ou dans celui dont elle est assortie.

La promesse, à elle seule, n'équivaut pas au contrat envisagé; cependant, lorsque le bénéficiaire de la promesse l'accepte ou lève l'option à lui consentie, il s'oblige alors, de même que le promettant, à conclure le contrat, à moins qu'il ne décide de le conclure immédiatement.

⁴ *Robertson c. Canada*, [1990] 2 C.F. 717 (C.A.).

En effet, l'entente possède toutes les caractéristiques d'une « promesse unilatérale » puisque l'article 7 prévoit que sur simple demande des appelants, la société leur cédera les terrains (visés à l'article 6), et ce, « pour le même prix qu'elle les aura elle-même acquis ». De plus, les appelants ont clairement manifesté dans l'entente leur intention de prendre l'offre en considération et d'y répondre dans un délai raisonnable.

[33] Je souligne aussi que je partage entièrement la prétention de l'intimée que la promesse unilatérale n'est pas une vente et qu'ainsi elle ne peut en avoir les effets. Nul doute que la « promesse unilatérale » ne transfère pas de droit de propriété sur les biens qui font l'objet de la promesse au bénéficiaire de celle-ci.

Analyse et conclusion sur l'avantage conféré aux appelants en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi

[34] Le paragraphe 15(1) de la Loi se lit comme suit :

15(1) Avantages aux actionnaires -- La valeur de l'avantage qu'une société confère, à un moment donné d'une année d'imposition, à un actionnaire ou à une personne en passe de le devenir est incluse dans le calcul du revenu de l'actionnaire pour l'année - - sauf dans la mesure où cette valeur est réputée par l'article 84 constituer un dividende -- si cet avantage est conféré autrement que :

a) par la réduction du capital versé, le rachat, l'annulation ou l'acquisition, par la société, d'actions de son capital-actions ou à l'occasion de la liquidation, cessation ou réorganisation de son entreprise, ou par une opération à laquelle l'article 88 s'applique;

b) par le paiement d'un dividende ou d'un dividende en actions;

c) par l'octroi à tous les propriétaires d'actions ordinaires du capital-actions de la société à ce moment d'un droit, relatif à chaque action ordinaire et identique à chacun des autres droits conférés à ce moment relativement à chacune des autres semblables actions, d'acquérir d'autres actions du capital-actions de la société; pour l'application du présent alinéa :

(i) les actions ordinaires d'une catégorie donnée du capital-actions d'une société sont réputées être identiques aux actions ordinaires d'une autre catégorie du capital-actions de la société dans le cas où, à la fois :

(A) les droits de vote rattachés à la catégorie donnée d'actions diffèrent de ceux rattachés à l'autre catégorie d'actions,

(B) les modalités des catégories d'actions ne présentent pas d'autres différences qui pourraient donner lieu à un important écart entre la juste valeur marchande d'une action de la catégorie donnée et la juste valeur marchande d'une action de l'autre catégorie,

(ii) des droits ne sont pas considérés comme identiques si leur coût d'acquisition diffère;

d) par une opération visée à l'alinéa 84(1)c.1), c.2) ou c.3).

[35] Le paragraphe 15(1) de la Loi ne comporte en soi aucune indication de ce qui constitue un « avantage » ou de la façon d'en évaluer la « valeur ». Ces questions sont essentiellement des questions de fait qui doivent être tranchées par la Cour selon les circonstances propres à chaque affaire. Je souligne que, puisque l'alinéa 6(1)a) de la Loi (qui porte sur l'avantage conféré à un employé à titre d'employé) ne comporte pas plus d'indication quant à ce qui constitue un « avantage » ou quant à la façon d'en évaluer la « valeur », la jurisprudence portant sur cet alinéa de la Loi peut servir à interpréter le paragraphe 15(1) de la Loi.

[36] Le concept d'« avantage » est pour le moins très large. Tout avantage pécuniaire conféré par une société à un actionnaire à titre d'actionnaire constitue un « avantage » au sens du paragraphe 15(1) de la Loi. Ainsi, il peut, à mon avis, y avoir un avantage pécuniaire lorsqu'une société confère à un actionnaire à titre d'actionnaire le droit inconditionnel d'acquérir un bien, et ce, durant l'année d'imposition où la société a octroyé le droit. L'intimée soutient, en s'appuyant sur la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Robertson*, que l'avantage doit être évalué au moment où l'actionnaire lève l'option et non au moment où l'option est conférée, car ce n'est qu'à ce moment que l'actionnaire bénéficie du fruit. Prétendre que l'arrêt *Robertson* nous enseigne indirectement que le paragraphe 15(1) de la Loi ne peut s'appliquer que durant l'année où le bien est transféré à l'actionnaire est tout simplement erroné. À mon avis, l'arrêt *Robertson* nous enseigne tout simplement que la valeur pécuniaire du droit à un bien ne peut être incluse dans le revenu de l'employé en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la Loi avant que l'incertitude entourant le droit de l'employé au bien ne soit dissipée. La Cour d'appel fédérale s'est d'ailleurs penchée récemment dans l'affaire *Henley*⁵ sur le sens qu'il fallait donner à la décision

⁵ *Henley c. Canada*, 2007 CAF 370, [2007] A.C.F. n° 1566 (QL).

qu'elle avait rendue dans l'affaire *Robertson* à cet égard. La Cour d'appel fédérale s'exprimait ainsi :

21. En résumé, on peut considérer que l'arrêt *Robertson* permet d'affirmer que, lorsqu'un employé, au cours de son emploi, reçoit le droit d'acquérir un bien de son employeur après que sera accomplie une condition ou éventualité, la réception de ce droit ne constituera pas pour l'employé un avantage au sens de l'alinéa 6(1)a), et un tel avantage ne prendra pas naissance tant que la condition ou l'éventualité n'aura pas été accomplie. À titre d'exemple, si un employeur donne une peinture à son employé à titre de prime, il ne fait aucun doute que la peinture constitue un avantage dont la valeur doit être incluse dans le revenu au moment où la peinture est reçue par l'employé. En revanche, si l'employeur offre de donner à l'employé une peinture à condition que l'employé remplisse une condition, par exemple parvienne à conclure une affaire ou travaille pendant une certaine période de temps, alors ce n'est qu'à l'accomplissement de cette condition que l'on pourra dire que l'employé acquiert le droit à la peinture et reçoit par conséquent un avantage.

[37] Donc, lorsqu'une société confère à un actionnaire à titre d'actionnaire un droit inconditionnel d'acquérir un bien dont elle est propriétaire, l'actionnaire doit déterminer la valeur pécuniaire de ce droit au moment où le droit lui est conféré et l'inclure dans le calcul de son revenu en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi durant l'année d'imposition où le droit lui est conféré. À titre d'exemple, si la société accordait le 1^{er} décembre 2009 à un actionnaire à titre d'actionnaire un droit inconditionnel d'acquérir le 31 décembre 2011 ou avant cette date, au prix de 9 000 \$, un tableau dont elle est propriétaire et dont la valeur est de 10 000 \$ au moment de l'octroi du droit, l'actionnaire devra inclure dans le calcul de son revenu en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi la valeur pécuniaire de ce droit (qui, à mon avis, serait d'au moins 1 000 \$) pour son année d'imposition 2009. En effet, on peut facilement imaginer que l'actionnaire pourrait vendre dès le 1^{er} décembre 2009 son droit dans l'option à un tiers pour 1 000 \$ au moins. Par contre, dans cet exemple, aucun avantage ne serait conféré à l'actionnaire au cours de l'année subséquente durant laquelle l'option serait levée, la société ne faisant alors qu'attribuer à l'actionnaire ce à quoi il avait droit.

[38] Par contre, lorsqu'une société confère à un actionnaire à titre d'actionnaire un droit conditionnel d'acquérir un bien dont elle est propriétaire, l'actionnaire doit déterminer la valeur pécuniaire de ce droit lorsque sera accomplie la condition et l'inclure dans le calcul de son revenu en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi pour l'année d'imposition durant laquelle sera accomplie la condition. À titre d'exemple, si la société accordait en 2009 à un actionnaire un droit conditionnel d'acquérir au prix de 10 000 \$ un tableau dont elle est propriétaire et si la condition se réalisait le

10 janvier 2010 alors que la JVM du tableau est de 12 000 \$, je suis d'avis que l'actionnaire devrait inclure dans le calcul de son revenu en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi pour l'année d'imposition 2010 la valeur pécuniaire de l'avantage le 10 janvier 2010 (qui serait au moins égale à 2 000 \$) et ce, même s'il ne levait pas l'option à cette date. Par contre, aucun avantage ne serait conféré à cet actionnaire au cours de l'année subséquente au cours de laquelle l'option serait levée, la société ne faisant qu'attribuer à l'actionnaire ce à quoi il avait droit.

[39] Dans la présente affaire, je rappelle que :

- i) l'entente a été signée le 18 septembre 1998;
- ii) la société a été constituée le 2 novembre 1998;
- iii) le 18 novembre 1998, la société a présenté à Fiducie une offre d'achat pour l'ensemble des terrains;
- iv) le 22 décembre 1998, Fiducie a accepté l'offre de la société;
- v) le 23 mars 1999, la société et Fiducie ont signé devant notaire l'acte de vente de l'ensemble des terrains;
- vi) le 21 novembre 1999, les appelants ont levé l'option.

[40] À mon avis, aucun avantage pécuniaire n'a été conféré aux appelants le 18 septembre 1998, date à laquelle l'option leur a été conférée aux termes de l'entente, puisque l'option était sans objet. Par ailleurs, je suis d'avis que les appelants devaient plutôt déterminer la valeur pécuniaire de l'avantage, si avantage il y avait, le 22 décembre 1998 (date à laquelle Fiducie a accepté l'offre de la société) et inclure dans le calcul de leur revenu pour leur année d'imposition 1998 l'avantage en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi. En effet, la société a acquis un droit dès que son offre a été acceptée par Fiducie et, en conséquence, les appelants ont acquis au même moment des droits de la société, droits qu'ils auraient pu ainsi céder à des tiers puisqu'aucune disposition de l'entente ne leur en interdisait la cession. Par ailleurs, je suis d'avis qu'aucun avantage n'a été conféré aux appelants le 21 novembre 1999 date à laquelle les appelants sont devenus propriétaires de leurs terrains comme le prévoyait l'entente, puisque la société n'a fait qu'attribuer aux appelants ce à quoi ils avaient droit. En effet, le paragraphe 15(1) de la Loi exige qu'un avantage soit accordé à un contribuable à titre d'actionnaire. Aucun avantage n'est accordé si une

société ne fait que respecter l'engagement qu'elle a pris antérieurement en vertu d'une opération commerciale véritable (en l'espèce, en vertu de l'entente). Le statut d'actionnaire qu'a le détenteur de l'option ne joue aucun rôle dans le respect de cet engagement. Le détenteur cède un droit, l'option, et reçoit en contrepartie le bien qu'il avait le droit d'acquérir aux termes de l'option. La valeur de l'option est la valeur du bien auquel a droit le détenteur de l'option, moins le prix qu'il doit payer. La situation du détenteur de l'option n'est pas meilleure après la levée de celle-ci qu'avant. Autrement dit, la société ne pouvait conférer un avantage pécuniaire aux appelants le 21 novembre 1999, car elle ne faisait que respecter son obligation aux termes de l'entente.

[41] Compte tenu de ma décision que l'avantage, si avantage il y avait, devait être inclus dans le calcul du revenu des appelants pour leur année d'imposition 1998, je ne vois pas la nécessité d'examiner la question liée à l'établissement des nouvelles cotisations après la période normale de nouvelle cotisation et la question liée à la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi.

[42] Par conséquent, l'appel des appelants est accueilli à l'égard de leur année d'imposition 1999.

JVM des terrains 1 et 2 le 21 novembre 1999

[43] La deuxième question qui fera l'objet de mon analyse est la suivante : quelle était la JVM des terrains 1 et 2 le 21 novembre 1999?

[44] Je rappelle que la société avait vendu, comme convenu dans l'entente, le terrain 1 à monsieur Boulet pour 6 845 \$ et le terrain 2 à monsieur Ouellet pour 6 899 \$. Les sommes de 6 845 \$ et de 6 899 \$ correspondent au prix payé par la société à Fiducie en proportion de la superficie des terrains. Je rappelle enfin que l'intimée soutient que la JVM des terrains 1 et 2 le 21 novembre 1999 était de 40 000 \$ et de 58 000 \$, respectivement.

[45] La Cour a soumis la question suivante aux parties : dans la détermination de la JVM d'un bien, doit-on tenir compte des restrictions contractuelles auxquelles la vente du bien est assujettie? Autrement dit, doit-on évaluer la JVM des terrains 1 et 2 en faisant abstraction de l'entente?

[46] Les parties pertinentes des représentations écrites de l'intimée à cet égard sont les suivantes :

4. La notion de juste valeur marchande aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu (LIR) a été définie comme étant :

« le prix le plus élevé que le propriétaire d'un bien peut raisonnablement s'attendre à en tirer s'il le vend de façon normale et dans le cours ordinaire des affaires, le marché n'étant pas soumis à des pressions inhabituelles et étant constitué d'acheteurs disposés à acheter et de vendeurs disposés à vendre, qui n'ont entre eux aucun lien de dépendance et qui ne sont en aucune façon obligés d'acheter ou de vendre. J'ajouterais que cet exposé succinct de mon point de vue sur le sens à donner à l'expression « juste valeur marchande » comprend ce que j'estime être l'élément, essentiel, soit un marché libre de toutes restrictions, où le prix est établi par le jeu de la loi de l'offre et de la demande entre des acheteurs et des vendeurs avertis et désireux d'acheter et de vendre.

5. Cette définition est d'ailleurs semblable à celle que l'on retrouve à la section 1.2.3.3, à la page 3 de chacun des Rapports d'évaluation des terrains en litige provenant du Guide de pratiques professionnelles de l'Ordre des évaluateurs agréés du Québec.
6. La notion de juste valeur marchande nécessite l'absence de lien de dépendance entre le vendeur et l'acheteur ainsi que la présence d'un vendeur qui est disposé à vendre.

DROIT CIVIL

7. La promesse unilatérale de vente est également appelée option. Les articles du CCQ définissant les relations juridiques afférentes à l'existence d'une promesse unilatérale de vente ont été énoncés dans nos notes écrites produites en septembre dernier. Nous reprenons les plus pertinents ci-après :

1396. L'offre de contracter, faite à une personne déterminée, constitue une promesse de conclure le contrat envisagé, dès lors que le destinataire manifeste clairement à l'offrant son intention de prendre l'offre en considération et d'y répondre dans un délai raisonnable ou dans celui dont elle est assortie.

La promesse, à elle seule, n'équivaut pas au contrat envisagé; cependant, lorsque le bénéficiaire de la promesse l'accepte ou lève l'option qui lui a été consentie, il s'oblige alors, de même que le promettant, à conclure le contrat, à moins qu'il ne décide de le conclure immédiatement.

1397. Le contrat conclu en violation d'une promesse de contracter est opposable au bénéficiaire de celle-ci, sans

préjudice, toutefois, de ses recours en dommages-intérêts contre le promettant et la personne qui, de mauvaise foi, a conclu le contrat avec ce dernier.

Il en est de même du contrat conclu en violation d'un pacte de préférence.

8. Il faut retenir de ces articles que lorsqu'il existe une option, mais que le promettant-vendeur vend le bien qui fait l'objet de l'option à un tiers de bonne foi, le bénéficiaire de la promesse ne peut ni obtenir passation de titre, ni obtenir des dommages-intérêts contre le tiers. Même lorsque le tiers est de mauvaise foi, le bénéficiaire ne peut obtenir passation de titre contre ce dernier, il ne peut alors qu'obtenir des dommages-intérêts.
9. Le fait de conférer une option sur un bien à quelqu'un ne lui confère pas de droit de propriété sur ce bien. L'option n'est pas publiée au registre foncier et elle ne grève pas le bien qui en est l'objet.
10. En l'espèce, les bénéficiaires de l'option (Messieurs Ouellet et Boulet) détiennent chacun 50 % du promettant-vendeur (9070-6059 Québec inc.). Ils ont un lien de dépendance avec la société. Puisque les bénéficiaires de l'option contrôlent le promettant-vendeur et qu'ils souhaitent bénéficier de l'option, il serait surprenant que ces derniers soient disposés à vendre les terrains à un tiers.
11. Afin d'évaluer l'impact de l'option sur la juste valeur marchande, prenons la situation où les bénéficiaires de la promesse décideraient que le promettant-vendeur pourrait vendre les terrains en dépit de l'option.
12. **Dans cette situation, le tiers qui se portera acquéreur des terrains ne sera pas affecté au niveau légal par le bris de l'option par le promettant-vendeur.** En effet, il conservera son titre sur le bien et il n'engagera pas sa responsabilité à l'égard du bénéficiaire de l'option dans la mesure où il est de bonne foi. Même s'il était au courant de l'existence de l'option, les bénéficiaires de l'option pourraient difficilement lui réclamer des dommages-intérêts alors qu'ils contrôlent le promettant-vendeur à l'origine du bris de l'option.
13. Pour les mêmes raisons, si les bénéficiaires de l'option ne contrôlaient pas le promettant-vendeur, le tiers qui se porterait acquéreur des terrains ne serait pas non plus affecté au niveau légal par le bris de l'option par le promettant-vendeur, à moins qu'il ne soit de mauvaise foi. Or, en droit civil la bonne foi se présume.

14. Étant donné que le tiers n'est pas affecté au niveau légal par le bris de l'option, cela n'a aucune conséquence relativement au prix qu'il souhaite payer pour obtenir le bien. Or, la juste valeur marchande réfère précisément au prix le plus élevé que le propriétaire d'un bien peut raisonnablement s'attendre à en tirer », c'est-à-dire le prix que l'acheteur est prêt à payer. Donc, la présence d'une option d'achat n'a pas d'impact sur la juste valeur marchande d'un bien.

[47] À mon avis, la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Beament*⁶ nous enseigne clairement qu'on ne peut déterminer la JVM d'un bien en faisant abstraction des restrictions contractuelles auxquelles la vente du bien est assujettie, à moins que les restrictions contractuelles ne soient pas valides.

[48] L'arrêt *Beament* avait trait à l'évaluation des actions d'une société privée qui appartenait au regretté Arthur Warwick Beament (le « *de cuius* ») aux fins de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* (la « Loi sur les droits successoraux »). Avant d'examiner la décision de la Cour suprême du Canada dans cette affaire, il est nécessaire de rappeler les faits : le 24 mai 1966, lors de son décès, le *de cuius* était propriétaire de 2 000 actions de catégorie B d'une valeur nominale de 1 \$ chacune du capital social de Lakroc Investments Limited (« Lakroc »). En vertu de la Loi sur les droits successoraux, les actions faisaient partie de la succession du *de cuius* et étaient donc sujettes à l'impôt sur les biens transmis par décès selon leur JVM. Lakroc était une société privée. Elle avait un capital autorisé comprenant 10 000 actions de catégorie A et 40 000 actions de catégorie B, ayant toutes une valeur nominale de 1 \$ chacune. En résumé, les dispositions relatives aux actions de catégorie A et de catégorie B de Lakroc, dispositions inscrites dans les lettres patentes, conféraient aux actions de catégorie A le droit à un dividende privilégié cumulatif de 5 % et donnaient aux détenteurs d'actions de catégorie B le solde des profits nets de la société provenant de ses revenus, mais non pas de ses gains en capital. À la liquidation ou dissolution de la société, les actionnaires possédant des actions de catégorie B ne devaient recevoir que la valeur nominale de leurs actions, tandis que les détenteurs des actions de catégorie A avaient droit au solde de l'actif à répartir. Chaque action de catégorie A et de catégorie B donnait droit à un vote. À la mort du *de cuius*, les actions de Lakroc se répartissaient comme suit : le *de cuius* détenait 2 000 actions de catégorie B, Mme M. P. Van Harlingen (la fille du *de cuius*) détenait 12 actions de catégorie A et monsieur J.A. Beament (le fils du *de cuius*) détenait 12 actions de catégorie A. Les enfants du *de cuius* ont souscrit à leurs actions de catégorie A en exécution d'une convention portant leur sceau en date du 15 mars

⁶ *Beament c. M.R.N.*, [1970] R.C.S. 680.

1961 et conclue entre eux et le *de cujus*. Par cette convention, dans laquelle il est appelé l'« actionnaire majoritaire », le *de cujus* s'obligeait envers ses enfants comme suit :

[TRADUCTION] 3. L'actionnaire majoritaire s'oblige et s'engage à prévoir dans son testament et à y maintenir une directive à ses exécuteurs de prendre toutes les mesures nécessaires, aussitôt qu'il leur sera loisible de le faire après sa mort, pour que les dettes de la société soient acquittées, que son actif soit partagé proportionnellement parmi les actionnaires de la société conformément aux dispositions des lettres patentes par lesquelles la société a été constituée et que la renonciation aux lettres patentes de la société soit acceptée. Le terme « testament », employé ici, comprend tout codicille ou autre document testamentaire en vigueur à la mort de l'actionnaire majoritaire, peu importe le nom qu'on lui donne, et le terme « lettres patentes » comprend toutes lettres patentes supplémentaires.

Le testament du *de cujus*, en date du 23 juillet 1965, contient la disposition suivante :

[TRADUCTION]

15. J'ORDONNE à mes fiduciaires, aussitôt qu'il leur sera loisible de le faire après ma mort, de poser tous les actes nécessaires pour que les dettes de Lakroc Investments Limited soient acquittées, que son actif soit partagé parmi ses actionnaires et que la renonciation à sa charte soit acceptée.

Par suite de la mort du *de cujus*, les enfants ont été mis en possession, comme exécuteurs, des 2 000 actions de catégorie B qui appartenaient au *de cujus*. Comme l'exigeaient la clause 3 de l'entente du 15 mars 1961 et la clause 15 du testament du *de cujus*, des mesures ont été prises immédiatement pour la dissolution de Lakroc en acquittant ses dettes, en partageant son actif net proportionnellement parmi ses actionnaires et en renonçant à sa charte. Ainsi, en ce qui concerne les 2 000 de catégorie B qui appartenaient au *de cujus* au moment de sa mort, sa succession a reçu la somme de 10 725,98 \$ et conformément aux lettres patentes, le solde de l'actif net a été partagé parmi les enfants qui étaient les détenteurs d'actions de catégorie A, chacun recevant 76 481,70 \$.

[49] Dans l'affaire *Beament*, les enfants prétendaient que la valeur des 2 000 actions de catégorie B détenues le *de cujus* à son décès aux fins de la Loi sur les droits successoraux était de 10 725,98 \$, alors que le ministre prétendait qu'elle était de 110 000 \$. L'unique question en litige était le montant à inscrire comme « valeur globale imposable » des biens transmis au décès du *de cujus* pour les 2 000 actions de catégorie B, et cette question devait être tranchée conformément à la

définition du mot « valeur » que l'on trouvait au sous-alinéa 58(1)s(ii) de cette loi, savoir :

58. (1) Dans la présente loi, ...

s) « valeur », ...

(ii) en ce qui concerne tout autre bien, signifie la juste valeur marchande d'un tel bien,

calculée dans chaque cas au jour du décès du *de cuius*, à l'égard de la mort duquel ladite valeur s'applique, ou à tel autre jour que spécifie la présente loi, sans égard à toute augmentation ou diminution de cette valeur, après ledit jour, pour un motif quelconque.

[50] Dans l'affaire *Beament*, où la validité et la bonne foi des arrangements n'ont pas été mises en question, l'appel portait en fait sur la simple question de savoir si les biens en cause transmis par le décès du *de cuius* à sa succession étaient :

- a) les 2 000 actions de catégorie B détenues par le *de cuius* suivant les dispositions du contrat passé avec ses enfants concernant leur acquisition, ou
- b) les 2 000 actions de catégorie B libres des obligations prises par le *de cuius* suivant ce contrat.

[51] Dans l'affaire *Beament*, la Cour suprême a essentiellement décidé qu'on ne peut déterminer la JVM d'un bien en faisant abstraction des restrictions ou obligations contractuelles auxquelles la vente du bien est assujettie. À cet égard, le juge en chef Cartwright (qui s'exprimait pour la majorité), a dit, à la page 687 :

Dès qu'il est établi (et c'est admis) que le contrat obligeant le *de cuius* et ses exécuteurs à la liquidation de la compagnie était valide, la valeur réelle des actions ne peut excéder le montant que leur détenteur recevra à la liquidation. Il n'est pas réaliste d'avancer qu'elles ont en fait une autre valeur. Lorsque la valeur réelle des actions est aisément vérifiable dans les circonstances, je ne puis rien trouver dans la *Loi* qui exige qu'on calcule la valeur qu'elles pourraient avoir dans des circonstances complètement différentes, pour rechercher ensuite s'il y a lieu d'y faire quelque déduction.

Évidemment, le Parlement peut décréter qu'un bien d'un *de cuius* qui en fait ne peut rapporter que \$10,725.98 à sa succession doit être évalué à dix fois cette valeur pour

fins d'impôt; mais, à mon avis, il faut pour arriver à un tel résultat des termes clairs et dépourvus de toute ambiguïté. Je ne puis trouver nulle part dans la loi l'expression d'une telle intention qui serait applicable aux faits de la présente affaire.

[52] La position de la Cour suprême du Canada a été suivie dans *J.J. West Estate v. Minister of Finance of British Columbia*⁷, dans *Huron Steel Fabricators (London) Ltd. c. Ministre du Revenu national*⁸, et plus récemment dans l'affaire *Lockhart c. La Reine*⁹, où le juge en chef Bowman a également reconnu que la détermination de la JVM d'un bien devait tenir compte des obligations contractuelles extérieures au bien lui-même.

[53] À l'égard de l'argument de l'intimée voulant que la JVM des terrains 1 et 2 doit être déterminée en faisant l'hypothèse que la société ne respecte pas ses obligations contractuelles aux termes de l'entente et en faisant l'hypothèse que le tiers acquéreur est de bonne foi, je suis d'avis qu'on ne doit pas établir la JVM d'un bien en faisant l'hypothèse qu'un vendeur engage sa responsabilité civile. Les commentaires du juge en chef Cartwright dans l'arrêt *Beament*, aux pages 687 et 688, sont très éloquents à cet égard et méritent donc d'être cités :

On a débattu ici la question suivante : si les exécuteurs, en violation tant des conditions du contrat passé entre le *de cuius* et ses enfants que de la disposition contenue à la clause 15 de son testament, avaient cédé moyennant considération les 2,000 actions à un acheteur qui les aurait prises avec ou sans avis, un tel acheteur aurait-il eu droit de détenir les actions libres de l'obligation de provoquer la liquidation de la compagnie? Je ne crois pas qu'il soit nécessaire de considérer cette question. Il est évident que le contrat exigeant la liquidation de la compagnie en était un dont l'exécution de l'obligation même pouvait être exigée dans une action contre les exécuteurs engagée par les détenteurs des actions A. Comme cela ne s'est pas produit, il n'y a pas lieu de se demander quel aurait été le résultat d'actes des exécuteurs faits en violation du contrat ou du testament. Je crois qu'il serait incorrect de calculer la juste valeur marchande d'un bien en présumant que le vendeur se rendrait coupable d'un délit en procédant à la vente; je ne trouve rien dans la *Loi* qui contraigne la Cour à procéder ainsi.

[54] Par conséquent, si l'on suit les enseignements de la Cour suprême dans l'arrêt *Beament*, je dois conclure que la JVM des terrains 1 et 2 le 21 novembre 1999 ne pouvait être plus élevée que le prix prévu à l'entente. Par conséquent, la vente des

⁷ [1976] C.T.C. 313 (C.S. C.-B.).

⁸ [1974] C.T.C. 889, n° T-3312-71, 20 décembre 1974.

⁹ 2008 CCI 156 (C.C.I.).

terrains 1 et 2 aux appelants n'a pas entraîné un gain en capital pour la société, puisque le prix de vente prévu à l'entente était égal au coût d'acquisition.

[55] Par conséquent, l'appel de la société est accueilli.

Résidence principale

[56] La troisième question en litige qui fera l'objet de mon analyse est la suivante : est-ce que le ministre a correctement ajouté au revenu de monsieur Boulet pour l'année d'imposition 2002 la somme de 12 449 \$ à titre de gain en capital en raison de la vente de la résidence en 2002? En d'autres termes, la question consiste à savoir si monsieur Boulet pouvait bénéficier de l'exemption pour résidence principale à l'égard du sous-sol de la résidence lors de la vente de celle-ci en 2002.

[57] L'article 54 de la Loi définit ainsi le terme « résidence principale » :

« résidence principale » [...] bien -- logement, ou droit de tenure à bail y afférent, ou part du capital social d'une société coopérative d'habitation acquise dans l'unique but d'acquies le droit d'habiter un logement dont la coopérative est propriétaire -- dont le contribuable est propriétaire au cours de l'année conjointement avec une autre personne ou autrement, à condition que :

a) le contribuable étant un particulier autre qu'une fiducie personnelle, le logement soit normalement habité au cours de l'année par le contribuable, par son époux ou conjoint de fait ou ex-époux ou ancien conjoint de fait ou par un enfant du contribuable;

[...]

[Je souligne]

[58] Puisque la Loi ne définit pas le terme « logement », on doit, à mon avis, utiliser le au sens ordinaire et grammatical de ce terme. *Le Petit Robert* définit ainsi le terme « logement »¹⁰ :

[...] 2° Local à usage d'habitation; *spécialt* Partie de maison, d'immeuble où l'on réside habituellement [...]

¹⁰ *Le Petit Robert : Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, 2006, s.v. « Logement ».

[59] Par ailleurs, dans sa version anglaise, la Loi traduit le terme « logement » par l'expression « housing unit ». Le *Dictionary of Canadian Law* définit l'expression « housing unit » comme suit :¹¹

« A unit that provides therein living, sleeping, eating, food preparation and sanitary facilities for one or more persons, with or without essential facilities shared with other housing units. »

[60] En l'espèce, la preuve a révélé que le sous-sol était un logement indépendant des deux étages supérieurs de la résidence; il comportait quatre pièces et demie dont une cuisinette, une chambre et une salle de bain. Je rappelle aussi que le sous-sol était accessible uniquement par une porte donnant sur l'extérieur et qu'il avait sa propre adresse municipale, soit le 183, chemin Villandry. Il est donc difficile de considérer les deux étages supérieurs et le sous-sol comme étant un logement unique au sens de l'article 54 de la Loi.

[61] Puisque la résidence comportait deux logements, l'appelant devait démontrer, selon la prépondérance des probabilités, qu'il avait normalement habité non seulement les deux étages supérieurs mais aussi le sous-sol au cours de l'année 2002. En l'espèce, la seule preuve fournie par monsieur Boulet à cet égard reposait sur son témoignage que ses deux enfants avaient à l'occasion utilisé le sous-sol pour regarder la télévision. À mon avis, cette preuve démontre plutôt clairement que monsieur Boulet n'avait pas normalement habité le sous-sol au cours de l'année 2002. Par conséquent, monsieur Boulet ne pouvait bénéficier de l'exemption pour résidence principale à l'égard du sous-sol de la résidence lors de la vente de celle-ci en 2002.

[62] Je dois maintenant examiner la question de la pénalité en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi qui a été imposée à monsieur Boulet à l'égard de la somme de 12 449 \$ pour l'année d'imposition 2002. C'est à l'intimée qu'incombe la charge de prouver qu'une pénalité doit être imposée. Dans l'arrêt *Venne c. Canada (Ministre du Revenu national)*, [1984] A.C.F. n° 314 (QL), le juge Strayer s'est exprimé sur le degré de négligence nécessaire pour l'imposition de la pénalité. La faute lourde doit être interprétée comme un cas de négligence qui correspond à une action délibérée, une indifférence au respect de la Loi.

[63] Dans la présente affaire, la preuve a révélé que :

¹¹ Daphe, A. Dukelow, *The Dictionary of Canadian Law*, 3^e éd., Toronto Carswell, 2004, s.v. . « housing unit ».

- i) monsieur Boulet est un entrepreneur en construction depuis 1982;
- ii) monsieur Boulet est l'actionnaire principal de la société Les entreprises Jean-Pierre Boulet inc., laquelle est spécialisée en construction et il est actionnaire à 50 % de la société qui exploitait une entreprise foncière;
- iii) monsieur Boulet détenait un permis de construction et, à ce titre, il avait suivi les cours de la Commission de la construction du Québec concernant les aspects administratifs et fiscaux de la construction;
- iv) la société dont il était actionnaire à 50 % et administrateur avait fait défaut de produire ses déclarations de revenus pour les années 2000, 2001 et 2002 alors qu'elle avait fait plusieurs ventes de terrains pendant ces années;
- v) monsieur Boulet avait fait défaut de déclarer le gain en capital lors de la vente de la résidence dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2002;
- vi) monsieur Boulet avait une tendance quasi systématique d'acheter des terrains, d'y construire des maisons dispendieuses, de les habiter pendant un certain temps et de les vendre par la suite;
- vii) monsieur Boulet avait construit la résidence de façon à ce qu'elle comporte deux logements distincts indépendants l'un de l'autre. La preuve a aussi révélé qu'il avait attribué à chacun des logements une adresse municipale distincte. Je rappelle enfin que la preuve a révélé qu'il avait vendu la résidence en indiquant qu'elle comportait deux unités distinctes.

[64] À la lumière de la preuve soumise, il m'apparaît plus probable qu'improbable que monsieur Boulet était conscient non seulement de son obligation de déclarer, dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2002, le gain en capital résultant de la vente de la résidence (et ce, indépendamment du fait qu'il puisse bénéficier ou non de l'exemption pour résidence principale), mais aussi du fait qu'il n'avait pas droit à cette exemption à l'égard du sous-sol de la résidence parce qu'il ne l'avait pas normalement habité. En effet, monsieur Boulet s'y connaît trop en affaires immobilières et en matière de fiscalité immobilière pour qu'il en soit autrement. Je suis convaincu qu'il n'a pas déclaré le gain en capital pour éviter toute interrogation

du ministre à l'égard de son occupation du sous-sol de la résidence. Quand il a été interrogé par le ministre à cet égard, il a tout simplement tenté de laisser croire au ministre qu'il n'avait pas déclaré ce gain en capital parce qu'il croyait qu'un contribuable n'avait pas à déclarer dans sa déclaration de revenus un gain en capital résultant de la vente de la résidence qu'il avait habitée normalement, puisque le gain en capital en résultant était de toute façon exempté. Le fait que la société n'avait pas produit (avant que le ministre le lui demande) ses déclarations de revenus pour les années 2000, 2001 et 2002 m'a aussi convaincu de l'indifférence de monsieur Boulet au respect de la Loi. En prenant en considération tous ces faits, je conclus qu'il y avait en l'espèce le degré de négligence requis pour justifier l'imposition de la pénalité prévue au paragraphe 163(2) de la Loi à l'égard de la somme de 12 449 \$.

[65] Pour ces motifs, l'appel de monsieur Boulet à l'égard de la nouvelle cotisation établie par le ministre pour son année d'imposition 2002 est rejeté.

[66] Étant donné que les présents appels ont été entendus sur preuve commune, j'accorde un seul jeu de dépens en faveur des appelants.

Signé à Ottawa, Canada, ce 28^e jour de septembre 2009.

« Paul Bédard »

Juge Bédard

RÉFÉRENCE : 2009 CCI 261

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2006-3091(IT)G, 2006-3092(IT)G,
2006-3093 (IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : JEAN-PIERRE BOULET, 9070-0659
QUÉBEC INC., SERGE OUELLET et SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : le 8 juillet 2008

MOTIFS DU JUGEMENT
MODIFIÉS PAR : L'honorable juge Paul Bédard

DATE DU JUGEMENT : le **28 septembre** 2009

COMPARUTIONS :

Avocat des appelants : M^e Serge Fournier

Avocate de l'intimée : M^e Anne Poirier

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour les appelants:

Nom : M^e Serge Fournier
Cabinet : BCF s.e.n.c.r.l.
Montréal, Québec

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