

Hickman Motors Ltd. c. Canada, [1997] 2 R.C.S. 336

Hickman Motors Limited

Appelante

c.

Sa Majesté la Reine

Intimée

Répertorié : Hickman Motors Ltd. c. Canada

N° du greffe: 24994.

1996: 30 octobre; 1997: 26 juin.

Présents: Les juges La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Cory, McLachlin, Iacobucci et Major.

en appel de la cour d'appel fédérale

Impôt sur le revenu -- Déductions -- Déduction pour amortissement -- Actif de filiale transféré à la société mère lors d'une liquidation en fin d'année -- Actif possédé par la société mère qui en tire un revenu pendant cinq jours -- Actif alors transféré à une nouvelle société -- Les dispositions de l'art. 88 relatives à la liquidation réputées opérer une acquisition par transfert vers la société mère au coût en capital créent-elles des droits en faveur de la société mère? -- La société mère peut-elle faire une déduction pour amortissement relativement aux biens transférés de la filiale? -- Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 20(1), 88 -- Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 1102(1), (14).

Hickman Motors Ltd., une société exploitant une entreprise de vente d'automobiles, a acquis tout l'actif de sa filiale, Hickman Equipment Ltd., par suite de la liquidation volontaire d'Hickman Equipment à la fin de 1984. L'actif comportait certains biens amortissables utilisés dans l'entreprise de location de machinerie lourde. Hickman Motors a été propriétaire de l'actif du 28 décembre 1984 au 2 janvier 1985. Le 2 janvier 1985, elle a vendu l'actif à une société liée, Hickman Equipment (1985) Ltd. Dans sa déclaration de revenu pour 1984, Hickman Motors a demandé la déduction pour amortissement applicable à la machinerie lourde. Le ministre du Revenu national a refusé cette déduction pour le motif qu'Hickman Motors n'avait pas acquis l'actif aux fins de produire un revenu.

Les questions en litige sont les suivantes: (1) L'article 88 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* crée-t-il des droits en faveur de l'appelante, et, le cas échéant, quels sont-ils? (2) Le coût en capital des biens acquis lors de la liquidation d'une filiale est-il applicable au revenu d'entreprise de la société mère, au sens de l'al. 20(1)a)?

Arrêt (les juges Sopinka, Cory et Iacobucci sont dissidents): Le pourvoi est accueilli.

Les juges La Forest, McLachlin et Major: Pour bénéficier de la déduction pour amortissement en cause, l'appelante doit d'abord avoir eu une source de revenu tiré d'une entreprise à laquelle se rapporte l'actif (par. 20(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). Étant donné qu'elle a exploité l'entreprise de location de machinerie, l'appelante possédait une source de revenu tiré d'une entreprise permettant de réclamer une déduction pour amortissement. Il était inutile d'examiner la question des «sous-sources».

L'actif à l'égard duquel la déduction pour amortissement a été réclamée doit avoir été acquis aux fins de produire un revenu, de façon à éviter l'exclusion établie au par. 1102(1) du Règlement touchant les éléments d'actif non générateurs de revenus, par exemple, le loisir ou les besoins personnels. En l'espèce, l'appelante est réputée avoir acquis l'actif aux fins de gagner ou de produire un revenu au sens du par. 1102(14) du Règlement, qui dispose que, lorsqu'un bien est acquis par suite de la liquidation d'une société canadienne à laquelle s'applique le par. 88(1) de la Loi, et que le bien, immédiatement avant son acquisition, était un bien d'une catégorie prescrite, le bien est réputé être un bien de la même catégorie prescrite. Puisqu'il était un bien amortissable en la possession d'Hickman Equipment immédiatement avant la liquidation, le bien est réputé avoir été acquis par l'appelante à titre de bien amortissable -- c.-à-d. aux fins de gagner ou de produire un revenu. Pour peu que l'appelante n'ait pas commencé à l'utiliser à une autre fin que la production d'un revenu (al. 13(7)a)), le bien demeure admissible à une déduction pour amortissement. Rien ne prouve que cela se soit produit. Le fait que l'actif ait produit un revenu établit qu'il a continué d'être utilisé aux fins de produire un revenu, ce qui lui évite l'effet de l'al. 13(7)a) et l'exclusion visée à l'al. 1102(1)c) du Règlement. Le fait que le revenu ait été minime ou gagné sur une courte période ne retire pas l'actif de cette catégorie.

Le juge L'Heureux-Dubé: Le paragraphe 88(1) ne crée aucun droit pour la société mère de demander une DPA pour les biens acquis de sa filiale. Ce droit trouve son fondement dans l'art. 20 de la Loi. Lorsque, par suite d'une liquidation effectuée en application du par. 88(1), une société mère acquiert d'une filiale un bien amortissable, la DPA n'est pas automatique: la société mère doit respecter les exigences de l'al. 20(1)a), c'est-à-dire qu'elle doit détenir le bien pour qu'il produise un revenu tiré de son entreprise.

Un «revenu tiré d'une entreprise» comprend un «revenu tiré d'une activité de quelque genre que ce soit sauf une charge ou un emploi», par opposition au revenu d'une autre source qui serait exclu de la définition du par. 248(1). En l'espèce, il s'agit du revenu d'une société et il faut présumer que ce revenu est tiré d'une entreprise. Aucune preuve réfutant cette présomption n'a été déposée devant les tribunaux. La question du «revenu tiré d'un bien» ne se présente pas en l'espèce.

Dans les cas où le revenu est tiré d'au moins deux sources de revenu tiré d'une entreprise, il faut identifier la source pertinente et, selon le cas, calculer séparément le revenu en provenance de chaque source. L'appelante a produit une preuve claire et non contestée que, du 29 décembre 1984 au 2 janvier 1985, une entreprise unique intégrée de vente, de service et de location de voitures et de camions, ainsi que d'engins de chantier, de matériel sylvicole et de matériel de forage existait au sens de la définition du terme «entreprise» au par. 248(1).

La preuve dans son ensemble démontre que l'appelante s'est acquittée du fardeau qu'elle avait de prouver qu'elle exploitait activement une entreprise de machinerie. Les deux tribunaux d'instance inférieure ont fait des déductions inappropriées à partir des faits établis, se sont posé les mauvaises questions et ont incorrectement appliqué les règles de droit. Par conséquent, une cour d'appel peut examiner les faits au dossier et les évaluer en fonction du droit applicable.

Si une entreprise possède un bien qui produit un revenu, alors elle a l'intention de produire effectivement un revenu. Le critère est le suivant: Le bien produit-il un revenu? Dans l'affirmative, la déduction peut être autorisée. Si le bien ne produit pas de revenu, a-t-il été acquis aux fins de produire un revenu? Cette détermination se fait par une évaluation objective des faits et circonstances propres à

chaque affaire en fonction de la jurisprudence applicable et de la question de savoir si le contribuable a agi conformément à des principes d'affaires et des pratiques commerciales raisonnablement acceptables. Dans l'affirmative, la déduction est autorisée. Dans la négative, elle ne l'est pas.

L'appelante a déposé une preuve claire et non contestée que les biens ont produit un revenu. La DPA pouvait être accordée parce que les conditions de l'al. 1102(1)c) du Règlement ont été remplies. Par conséquent, il n'était pas nécessaire de recourir à la seconde partie du critère se rapportant aux fins objectives.

Le critère applicable pour déterminer si les biens ont été acquis aux fins de produire un revenu n'est pas semblable au critère applicable à la question de savoir si une entreprise a une expectative raisonnable de profit. Ces deux critères diffèrent en ce qui concerne leur orientation générale. Le critère de l'«expectative raisonnable de profit» sert principalement à différencier une entreprise d'une activité personnelle comme un hobby, etc., tandis que le critère dit «aux fins de produire un revenu» présuppose l'existence d'une entreprise et sert à déterminer si un bien est utilisé de façon appropriée dans l'entreprise. On ne peut injecter de façon mécanique le critère de l'«expectative raisonnable de profit» dans l'exigence des «fins de produire un revenu» prévue à l'al. 1102(1)c) du Règlement pour ce qui est de la DPA.

En vertu de l'al. 1102(1)c) du Règlement, il n'est pas nécessaire que le bien produise un revenu au cours d'une période minimale prescrite: lorsqu'il y a un revenu, il suffit qu'il soit produit au cours d'une période, de quelque durée soit-elle.

La question de savoir si le revenu produit par un bien est important ou peu important par rapport aux autres revenus du contribuable est sans pertinence relativement

à l'application de l'al. 1102(1)c) du Règlement. En vertu de cet alinéa, lorsque le revenu produit par un bien est peu important par rapport à l'ensemble du revenu de l'entreprise, le contribuable n'est pas obligé de faire mention séparément de ce bien particulier dans les états financiers. La décision de l'appelante relativement à l'importance relative pour ce qui est du rapport coûts-avantages n'était pas déraisonnable. La Loi n'exige pas que le revenu soit montré dans les états financiers et, aucun doute quant à la crédibilité n'ayant été soulevé, la preuve produite par l'appelante était suffisante.

Lorsque le revenu est déraisonnablement bas par rapport à la valeur du bien générateur de revenu, il est alors réputé ne pas produire un revenu, et la seconde partie du critère dit «aux fins de produire un revenu», qui traite des fins objectives, s'applique. Le revenu produit par les biens d'Equipment n'était pas déraisonnablement bas par rapport à la valeur de ces biens.

L'appelante s'acquitte de sa charge initiale de preuve lorsqu'elle présente au moins une preuve *prima facie*. Le fardeau de la preuve passe au ministre qui doit réfuter la preuve *prima facie* faite par le contribuable et prouver les présomptions. L'appelante a produit une preuve claire et non contredite, alors que l'intimée n'a produit absolument aucune preuve. Lorsque le fardeau est passé au ministre et que celui-ci ne produit absolument aucune preuve, le contribuable est fondé à obtenir gain de cause.

Les juges Sopinka, Cory et Iacobucci (dissidents): La déduction pour amortissement demandée ne se rapporte pas, comme l'exige le par. 20(1), à une source de revenu tiré d'une entreprise.

Le paragraphe 88(1) ne crée pas au profit d'un contribuable un droit à la déduction pour amortissement. Dans le cas d'un transfert de biens entre sociétés liées,

le par. 88(1) permet un «transfert» à la fois du coût indiqué des biens et de la fraction non amortie de leur coût en capital. Bien que le par. 88(1) fixe la fraction non amortie du coût en capital du bien à un certain niveau, il n'accorde à la société mère aucun autre droit d'amortir le bien. Le paragraphe 88(1) en lui-même ne crée aucun droit à une déduction fiscale. Tout droit à une déduction pour amortissement doit prendre sa source dans le par. 20(1).

Il faut identifier la source pertinente du revenu tiré de l'entreprise et établir que la déduction pour amortissement se rapporte entièrement à cette source. Le contribuable doit calculer séparément son revenu ou sa perte provenant de chaque entreprise. La Loi est claire sur ce point. Il faut établir que la déduction pour amortissement se rapporte à une entreprise précise et non pas seulement à une «entreprise» au sens général du terme.

En l'espèce, l'entreprise d'automobiles et de camions de l'appelante était une source possible de revenu tiré d'une entreprise. L'existence d'une autre entreprise, l'entreprise de location de machinerie lourde, était contestée par le ministère public. Le juge de première instance a conclu que l'appelante n'a pas continué à exploiter l'entreprise dirigée auparavant par Equipment. La Cour d'appel fédérale a confirmé cette conclusion. Les cours d'instance inférieure ont donc tiré des conclusions de fait concordantes qui ne devraient pas être modifiées en l'absence d'erreur manifeste ou d'erreur de droit fondamentale. Le juge de première instance n'a commis aucune erreur manifeste et, de plus, a fondé sa conclusion sur une preuve solide.

Tout d'abord, rien dans la preuve n'indique que l'appelante a tiré un revenu de cet actif. Deuxièmement, même si l'appelante en avait tiré un revenu il ne se serait pas agi d'un revenu tiré d'une entreprise. Sauf si le contribuable utilise réellement l'actif

comme une partie d'un ensemble qui regroupe travail et capital, un revenu tiré de cet actif ne constitue pas un revenu tiré d'une entreprise, mais se classe plutôt dans la catégorie des revenus tirés d'un bien. En l'espèce, l'appelante n'a rien fait avec l'actif d'Equipment. Elle est tout simplement devenue propriétaire du bien et, allègue-t-on, elle a passivement reçu les revenus générés par les contrats de location encore en vigueur. Par conséquent, en ce qui concerne la prétendue entreprise de location de machinerie lourde, la preuve n'établit pas que l'appelante a exercé le genre d'activité économique qui constitue une entreprise aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La preuve n'indique pas non plus que l'appelante a utilisé la machinerie lourde comme concessionnaire d'automobiles. Par conséquent, elle ne peut faire de déduction pour amortissement relativement à cet actif contre son revenu de concessionnaire d'automobiles et de camions.

Le paragraphe 88(1) ne crée aucun droit à une déduction pour amortissement. Il a plutôt pour effet de déplacer les règles normalement applicables à l'aliénation de biens en transformant le transfert d'une filiale à une société mère en une opération libre d'impôt. Il ne fixe pas de façon immuable le caractère des biens transférés, non plus qu'il ne fixe la nature du revenu produit par ces biens. La nature du revenu produit par les biens peut changer à la suite d'un transfert libre d'impôt effectué en vertu du par. 88(1). Il est possible que les biens transférés produisent un revenu tiré d'une entreprise lorsqu'ils sont en la possession d'une filiale et un revenu tiré d'un bien lorsqu'ils sont en la possession de la société mère.

Jurisprudence

Citée par le juge McLachlin

Arrêts mentionnés: *Clapham c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1012; *Bolus-Revelas-Bolus Ltd. c. M.R.N.*, 71 D.T.C. 5153; *Inland Revenue Commissioners c. Westminster (Duke of)*, [1936] A.C. 1; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536.

Citée par le juge L'Heureux-Dubé

Distinction faite d'avec l'arrêt: *R. c. Mara Properties Ltd.*, [1996] 2 R.C.S. 161; **arrêts mentionnés:** *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480; *Lessard c. Paquin*, [1975] 1 R.C.S. 665; *2747-3174 Québec Inc. c. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 R.C.S. 919; *Canadian Marconi c. R.*, [1986] 2 R.C.S. 522; *Smith c. Anderson*, [1879] 15 Ch. D. 247; *Carland (Niagara) Ltd. c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 139; *Attridge c. La Reine*, 91 D.T.C. 5161; *Bay Centre Apartments Ltd. c. M.R.N.*, 81 D.T.C. 489; *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. c. Comrs. Inland Revenue (1923)*, 129 L.T. 691, conf. par (1924), 40 T.L.R. 435; *Anderson Logging Co. c. The King*, [1925] R.C.S. 45; *Bolus-Revelas-Bolus Ltd. c. M.R.N.*, 71 D.T.C. 5153; *Royal Trust Co. c. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1055; *Ghali c. Canada (Ministre des transports)*, [1996] A.C.F. n° 1404 (QL); *Mark Resources Inc. c. La Reine*, 93 D.T.C. 1004; *Bellingham c. Canada*, [1996] 1 C.F. 613; *Canada c. McLaren*, [1991] 1 C.F. 468; *La Reine c. Vancouver Art Metal Works Ltd.*, 93 D.T.C. 5116; *Docherty c. M.R.N.*, 91 D.T.C. 537; *Vander Nurseries Inc. c. La Reine*, 95 D.T.C. 91; *Mountwest Steel Ltd. c. La Reine (1994)*, 2 G.T.C. 1087; *Uphill Holdings Ltd. c. M.R.N.*, 93 D.T.C. 148; *M.N.R. c. Wardean Drilling Ltd.*, 69 D.T.C. 5194; *M.N.R. c. Société Coopérative Agricole de la Vallée*

d'Yamaska, 57 D.T.C. 1078; *Weinberger c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 5060; *Naka c. La Reine*, 95 D.T.C. 407; *Page c. La Reine*, 95 D.T.C. 373; *Clapham c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1012; *Dobieco Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 95; *Continental Insurance Co. c. Dalton Cartage Co.*, [1982] 1 R.C.S. 164; *Pallan c. M.R.N.*, 90 D.T.C. 1102; *Bayridge Estates Ltd. c. M.N.R.*, 59 D.T.C. 1098; *Johnston c. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; *Kennedy c. M.R.N.*, 73 D.T.C. 5359; *First Fund Genesis Corp. c. La Reine*, 90 D.T.C. 6337; *Kamin c. M.R.N.*, 93 D.T.C. 62; *Goodwin c. M.R.N.*, 82 D.T.C. 1679; *MacIsaac c. M.R.N.*, 74 D.T.C. 6380; *Zink c. M.R.N.*, 87 D.T.C. 652; *Magilb Development Corp. Ltd. c. La Reine*, 87 D.T.C. 5012; *Waxstein c. M.R.N.*, 80 D.T.C. 1348; *Roselawn Investments Ltd. c. M.R.N.*, 80 D.T.C. 1271; *Gelber c. M.R.N.*, 91 D.T.C. 1030.

Citée par le juge Iacobucci (dissident)

Moldowan c. La Reine, [1978] 1 R.C.S. 480; *C.B.A. Engineering Ltd. c. M.N.R.*, [1971] C.T.C. 504; *Poulin c. La Reine*, 94 D.T.C. 1667; *Vincent c. Minister of National Revenue*, [1965] 2 R.C. de l'É. 117; *Boma Manufacturing Ltd. c. Banque Canadienne Impériale de Commerce*, [1996] 3 R.C.S. 727.

Lois et règlements cités

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 3a), 4(1)a), 9(1), 13(7)a), 18(1)a), b), h), 20(1)a), 31, 85(5.1) [aj. S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 50(2)], a) [aj. *idem*], e) [aj. *idem*], 88(1) [abr. & rempl. S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 48(1)], a)(iii) [abr. & rempl. S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 52], c) [abr. & rempl. S.C. 1977-78, ch. 1, art. 43(3)], e), (1.1) [abr. & rempl. L.C. 1984, ch. 1, art. 39(4)], (e) [ad. *idem*], 172(2), 248(1) [mod. S.C. 1984, ch. 1, art. 104(1)].

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 1100(1)a)(xvi), 1102(1)c), (14).

Doctrine citée

Arnold, Brian J., Tim Edgar and Jinyan Li, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 10th ed. Toronto: Carswell, 1993.

Beechy, Thomas H. *Canadian Advanced Financial Accounting*, 2nd ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 1990.

Bennion, F. A. R. *Statutory Interpretation: A Code*, 2nd ed. London: Butterworths, 1992.

Canada. Ministère des Finances. *Un système de transfert de pertes intersociété au Canada*. Michael Wilson, Documents budgétaires, Discours du budget, mai 1985. Ottawa: Ministère des Finances, 1985.

Chasteen, Lanny G., et al. *Intermediate Accounting*, 1st Canadian ed. Toronto: McGraw-Hill Ryerson, 1992

Couzin, Robert. «Current Tax Provisions Relating to Deductibility and Transfer of Losses», in *Policy Options for the Treatment of Tax Losses in Canada*. Toronto: Clarkson Gordon Foundation, 1991, p. 3:3.

Driedger on the Construction of Statutes, 3rd ed. By Ruth Sullivan. Toronto: Butterworths, 1994.

Durnford, John. «The Distinction Between Income from Business and Income from Property, and the Concept of Carrying On Business» (1991), 39 *Rev. fisc. can.* 1131.

Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.

Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough: Carswell, 1995.

Institut canadien des comptables agréés. *Manuel de l'ICCA*, vol. 1. Toronto: Institut canadien des comptables agréés, 1969 (feuilles mobiles).

Kerans, Roger P. *Standards of Review Employed by Appellate Courts*. Edmonton: Juriliber, 1994.

Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 5th ed. Scarborough: Carswell, 1995.

Owen, John R. «The Reasonable Expectation of Profit Test: Is There a Better Approach?» (1996), 44 *Rev. fisc. can.* 979.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale (1995), 95 D.T.C. 5575, [1995] 2 C.T.C. 320, 185 N.R. 231, qui a rejeté l'appel formé contre la décision du juge Joyal, [1993] 1 C.F. 622, (1993), 59 F.T.R. 139, 93 D.T.C. 5040, [1993] 1 C.T.C. 36, qui avait rejeté un appel interjeté contre des cotisations fiscales. Pourvoi accueilli, les juges Sopinka, Cory et Iacobucci sont dissidents.

James R. Chalker, pour l'appelante.

Roger Taylor et André LeBlanc, pour l'intimée.

//Le juge McLachlin//

Version française du jugement des juges La Forest, McLachlin et Major
rendu par

1 LE JUGE MCLACHLIN -- Bien que je souscrive à la démarche générale et à la conclusion du juge L'Heureux-Dubé, je préfère trancher le pourvoi sur un fondement un peu plus étroit.

2 Pour bénéficier de la déduction pour amortissement en cause, (1) Hickman Motors Ltd. doit avoir eu une source de revenu tiré d'une entreprise à laquelle se rapporte l'actif (par. 20(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63), et (2) l'actif doit avoir été acquis aux fins de produire un revenu (*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945, al. 1102(1)c)).

3 Pour ce qui est de la première question, tout comme le juge L'Heureux-Dubé, je suis d'avis que la preuve établit qu'Hickman Motors Ltd. a exploité

l'entreprise de location de machinerie et, ainsi, possédait une source de revenu tiré d'une entreprise se rapportant à l'actif à l'égard duquel la déduction pour amortissement a été réclamée. Cela étant établi, il est inutile d'examiner la question des «sous-sources».

4 La seconde question est de savoir si l'actif à l'égard duquel a été réclamée la déduction pour amortissement a été acquis aux fins de produire un revenu, de façon à éviter l'exclusion établie au par. 1102(1) du Règlement. L'exclusion vise à s'assurer que l'élément d'actif à l'égard duquel est réclamée la déduction est relié à la production d'un revenu, par opposition à un élément d'actif acquis à des fins non génératrices de revenu, par exemple, le loisir ou les besoins personnels.

5 En l'espèce, Hickman Motors Ltd. est réputée avoir acquis l'actif aux fins de gagner ou de produire un revenu au sens du par. 1102(14) du Règlement, qui dispose que, lorsqu'un bien est acquis par suite de la liquidation d'une société canadienne à laquelle s'applique le par. 88(1) de la Loi, et que le bien, immédiatement avant son acquisition, était un bien d'une catégorie prescrite, le bien est réputé être un bien de la même catégorie prescrite. Puisqu'il était un bien amortissable en la possession d'Hickman Equipment immédiatement avant la liquidation, le bien est réputé avoir été acquis par Hickman Motors Ltd. à titre de bien amortissable -- c.-à-d. aux fins de gagner ou de produire un revenu.

6 Pour peu qu'Hickman Motors Ltd. n'ait pas commencé à l'utiliser à une autre fin que la production d'un revenu (al. 13(7)a)), le bien demeure admissible à une déduction pour amortissement. Rien ne prouve que cela se soit produit.

7 Le fait que l'actif ait produit un revenu, comme le démontrent les motifs du juge L'Heureux-Dubé, établit qu'il a continué d'être utilisé aux fins de produire un

revenu, ce qui lui évite l'effet de l'al. 13(7)a) et l'exclusion visée à l'al. 1102(1)c) du Règlement. Le fait que le revenu ait été minime ou gagné sur une courte période ne retire pas l'actif de cette catégorie. Nous n'avons pas à décider si le résultat pourrait être différent dans le cas où la preuve, considérée dans son ensemble, montrerait que l'actif avait une fonction non génératrice de revenu: voir *Clapham c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1012 (C.R.I.); *Bolus-Revelas-Bolus Ltd. c. M.R.N.*, 71 D.T.C. 5153 (C. de l'É.). Nous ne sommes pas saisis non plus de la situation où un actif a été détenu pendant une période si brève que le revenu produit était trop minime pour qu'on puisse le calculer (p. ex., un roulement instantané ou opéré la même journée). L'actif en l'espèce n'a eu qu'une seule fonction, produire un revenu. Qu'Hickman Motors ait pu avoir l'intention de le transférer par la suite à Hickman Equipment (1985) Ltd. n'a aucune importance. La preuve ne permet qu'une seule conclusion: il s'agissait d'éléments d'actif d'une entreprise reliés à la production d'un revenu.

8 Le fait que les administrateurs de la contribuable aient pu vouloir obtenir une économie d'impôt en se portant acquéreur de l'actif n'est pas pertinent. C'est un principe fondamental de droit fiscal que [TRADUCTION] «[t]out homme a le droit, s'il le peut, de diriger ses affaires de façon que son assujettissement aux impôts prescrits par les lois soit moindre qu'il ne le serait autrement»: *Inland Revenue Commissioners c. Westminster (Duke of)*, [1936] A.C. 1 (H.L.), à la p. 19, lord Tomlin. Comme l'a dit le juge Wilson dans *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 540, «[u]ne opération peut être valide sans être un trompe-l'œil de quelque façon (comme en l'espèce), mais elle peut n'avoir d'autre objet commercial qu'un objet fiscal».

Conclusion

9 Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi et d'autoriser la déduction réclamée, avec dépens à l'appelante dans toutes les cours.

//Le juge L'Heureux-Dubé//

Les motifs suivants ont été rendus par

LE JUGE L'HEUREUX-DUBÉ --

I. Introduction

10 Le présent pourvoi porte sur une question technique axée sur les faits en matière d'impôt sur le revenu. La question précise est de savoir si l'appelante peut obtenir une déduction pour amortissement (DPA) relativement à une entreprise donnée qu'elle a exploitée pendant cinq jours. La réponse à cette question dépend de l'interprétation qu'il convient de donner à l'expression «aux fins [. . .] de produire un revenu» utilisée à l'al. 1102(1)c) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945, lue conjointement avec les expressions «d'une entreprise ou d'un bien» et «qui se rapportent [. . .] à cette source de revenus» du par. 20(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (*LIR*), compte tenu du contexte factuel du présent pourvoi. À mon avis, la DPA peut être allouée.

II. Historique

A. *Le contexte factuel*

11 L'appelante Hickman Motors Ltd. (Hickman Motors) est concessionnaire d'automobiles et de camions General Motors à St. John's (Terre-Neuve). Elle est membre d'un groupe de sociétés associées détenu par Hickman Holdings Ltd. (Hickman Holdings), contrôlé par les frères Albert et Howard Hickman. En 1980, Hickman Holdings était propriétaire d'A. E. Hickman Ltd. (AEH). À l'époque, AEH était elle-même une société de portefeuille: elle détenait les actions d'Hickman Motors, d'Atlanta Insurance Ltd., de Verdun Sales Ltd. et d'Hickman Equipment Ltd. (Equipment). Elle avait un bon nombre de divisions d'exploitation dans différents secteurs commerciaux et des places d'affaires à Cornerbrook, Fortune et Grand Falls (Terre-Neuve). Equipment exploitait une entreprise d'engins de construction. Elle avait quatre concessions: John Deere pour les engins de chantier tels que chargeuses-pelleteuses et bulldozers, Tree Farmer pour le matériel sylvicole, Ingersoll-Rand pour le matériel de forage et P&H Ltd. pour les travaux nécessitant l'utilisation d'une grue. À un moment donné, au milieu des années 1970, Equipment fonctionnait comme une division d'AEH, plutôt que comme une société distincte constituée en filiale d'AEH.

12 Le nom des Hickman est bien connu à Terre-Neuve. L'entreprise a débuté en 1905 et, depuis cette époque, les Hickman sont très fiers du fait qu'ils ont toujours honoré leurs engagements et assumé leurs responsabilités envers le public. À compter du début des années 1980, le groupe Hickman a commencé à subir des changements dramatiques et de sérieuses pertes financières et à éprouver des difficultés avec ses créanciers et ses banquiers. Les états financiers consolidés d'AEH indiquaient un profit,

mais les états non consolidés indiquaient des pertes importantes. En 1981, Equipment a montré une perte de 1,8 million de dollars et, en 1984, de 122 000 \$. Le témoin de l'appelante a décrit ces pertes comme [TRADUCTION] «des pertes d'exploitation assez importantes [. . .] des pertes effarantes» risquant de causer la faillite d'Equipment.

13 Le groupe s'est efforcé d'éviter cette faillite parce qu'elle aurait eu des répercussions sur Hickman Motors et sur AEH. Comme condition de l'octroi d'une marge de crédit d'exploitation à Equipment, la Banque Canadienne Impériale de Commerce (CIBC) détenait des garanties de la plupart des sociétés filiales du groupe. Au cas de faillite d'Equipment, les revenus de toutes les sociétés du groupe auraient été affectés parce que tant Hickman Motors qu'AEH pouvaient être appelées à honorer les garanties envers la banque. De plus, John Deere exigeait une garantie d'AEH comme condition de l'octroi d'une concession à Equipment. Il en aurait résulté une énorme perte de confiance dans la clientèle d'Hickman Motors en raison de l'association du nom des Hickman à trois des entreprises. En 1982 et 1983, on a décidé de retirer Hickman Motors et Equipment comme filiales d'AEH, permettant ainsi à AEH d'axer ses activités sur le domaine des matériaux de construction.

14 Le 30 novembre 1984, la firme de vérification comptable du groupe Hickman a présenté une «proposition globale» visant à obtenir du financement de la CIBC. Il s'en est suivi une réorganisation qui s'est effectuée de la façon suivante. Le 14 décembre 1984, l'appelante Hickman Motors a acquis toutes les actions d'Equipment. Le 28 décembre 1984, Equipment a été liquidée volontairement et fusionnée à la société mère, Hickman Motors. Son actif, y compris les pertes autres qu'en capital d'un montant de 876 859 \$ et des biens amortissables, dont la fraction non amortie du coût en capital se chiffrait à 5 196 422 \$, est devenu la propriété de l'appelante. Le 2 janvier 1985, ce même actif, net du passif d'Equipment, a été vendu à Hickman Equipment (1985) Ltd.

(Equipment 85), filiale nouvellement créée et détenue en propriété exclusive par l'appelante. Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu pour 1984, l'appelante a demandé une déduction pour amortissement de 2 029 942 \$ à l'égard de l'actif reçu d'Equipment au moment de sa liquidation; le ministre du Revenu national a rejeté cette demande.

B. Les questions en litige

15 Les seules questions en litige sont les suivantes:

1. L'article 88 *LIR* crée-t-il des droits en faveur de l'appelante, et, le cas échéant, quels sont-ils?
2. Le coût en capital des biens acquis lors de la liquidation est-il applicable au revenu tiré de l'entreprise de l'appelante, au sens de l'al. 20(1)a) *LIR*?

De consentement, les parties ont retiré toutes les autres questions soulevées devant les tribunaux dont appel.

C. Les jugements

16 En ce qui concerne l'art. 88, la Section de première instance, [1993] 1 C.F. 622, et la Cour d'appel fédérale, 95 D.T.C. 5575, ont toutes deux statué que cet article ne créait pas, en soi, un droit à la DPA.

17 En ce qui concerne l'art. 20, les deux cours ont mis l'accent sur «l'intention [du contribuable] de gagner un revenu» des biens liés à la machinerie. La Section de

première instance a statué, à la p. 633, que l'appelante n'avait jamais eu l'intention d'exploiter l'entreprise de concessionnaire de machinerie lourde:

. . . il est difficile de voir comment l'actif d'une franchise [. . .] ait pu être utilisé dans l'entreprise de la demanderesse pour produire un revenu. [. . .] Le simple fait que cet actif pût être donné en location à bail n'a pas d'incidence [. . .] sur le véritable objet de l'acquisition. À mon sens, la rapidité avec laquelle l'actif a été revendu, soit environ quatre jours après son acquisition, indique assez clairement que la demanderesse n'avait pas l'intention de gagner un revenu de l'actif acquis à la suite de la liquidation et qu'elle n'avait fait aucune démarche en ce sens. [Je souligne.]

18 La Cour d'appel fédérale, à la p. 5579, a essentiellement appliqué le test de l'«expectative raisonnable de profit» formulé par notre Cour dans *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480, et a fait la déduction suivante:

Je ne voudrais certes pas laisser entendre qu'il existe une exigence concernant le délai minimum pendant lequel un contribuable doit détenir des biens aux fins de produire un revenu, mais le fait qu'en l'espèce la contribuable a conservé les biens en litige uniquement pendant un long week-end de congé dénote certainement qu'elle n'avait pas l'intention véritable de tirer un revenu de ces biens. [Je souligne.]

J'examinerai plus en détail des extraits spécifiques de ces jugements dans les sections appropriées ci-dessous.

D. *Les positions des parties devant notre Cour*

19 L'appelante soutient que le régime de la *LIR*, pris dans son ensemble, devrait s'appliquer dans le cas de groupes liés, de manière à permettre le transfert de sommes accumulées à titre de dépenses non déduites, de reports de pertes et de crédits d'impôt: Michael Wilson, *Un système de transfert de pertes intersociété au Canada*, Documents

budgétaires du ministère des Finances, Discours du budget, Canada, mai 1985, aux pp. 5 et 6:

Aux fins du régime canadien de l'impôt sur le revenu des sociétés, chaque corporation est imposée comme entité distincte. Il peut donc y avoir des situations où une société membre d'un groupe en propriété commune dispose de pertes fiscales ou de déductions et crédits fiscaux inutilisés alors que d'autres sociétés du même groupe ont un impôt à payer. Si les entreprises au sein des sociétés distinctes fonctionnaient comme des divisions à l'intérieur d'une seule et même société, les pertes, déductions ou crédits inutilisés d'un secteur d'activité pourraient généralement être utilisés pour réduire le montant de l'impôt que doit payer une société sur le revenu d'un autre secteur d'activité.

...

Aux États-Unis, le régime de l'impôt sur les sociétés prévoit la consolidation fiscale. Pour sa part, le Royaume-Uni possède un système de transfert des pertes fiscales. De nombreux autres pays disposent également de systèmes prévoyant le transfert des pertes, des déductions ou des crédits fiscaux. [Je souligne.]

20 Une des raisons pour lesquelles le Canada n'a pas pu établir un régime fiscal plus libéral à l'égard des groupements de sociétés est l'existence du régime à deux paliers, fédéral et provincial, d'impôt sur le revenu: Robert Couzin, «Current Tax Provisions Relating to Deductibility and Transfer of Losses», dans *Policy Options for the Treatment of Tax Losses in Canada* (1991), p. 3:3, à la p. 3:12.

21 Selon l'intimée, la partie qui devrait bénéficier de la DPA est Equipment 85, et non l'appelante Hickman Motors. À son avis, l'interposition, pendant quelques jours, d'Hickman Motors dans le transfert des éléments d'actif d'Equipment à Equipment 85 ne devrait faire aucune différence, et Equipment 85 pourrait se prévaloir des DPA pendant les années subséquentes. Cependant, au cours de l'audition devant nous, l'avocat de l'intimée a admis qu'il est toujours possible que la déduction puisse finalement être perdue à jamais.

22 L'intimée s'appuie en bonne partie sur les conclusions et déductions de fait tirées par le juge de première instance et confirmées par la Cour d'appel. Elle allègue que les tribunaux d'instance inférieure n'ont commis aucune erreur manifeste et dominante en tirant leurs conclusions. Elle a insisté sur l'argument de retenue judiciaire tant dans son mémoire que dans son argumentation devant nous. Il est tout à fait clair que l'intimée préconise une application formaliste du principe de la retenue dont les tribunaux d'appel doivent faire preuve à l'égard des conclusions de fait tirées par les tribunaux de première instance. Par conséquent, avant d'étudier les questions juridiques de fond, il est nécessaire d'examiner brièvement ce principe.

III. Les conclusions de fait tirées en première instance

23 Le procureur de l'appelante a signalé dans sa plaidoirie que certaines des conclusions de fait tirées en première instance étaient erronées. En effet, la preuve non contredite démontre qu'Hickman Motors a détenu les éléments d'actif pendant cinq jours, et non quatre comme l'a conclu le juge de première instance (à la p. 633). Il a également signalé que le revenu qu'Hickman Motors a tiré de la location n'était pas 1,9 pour 100 comme l'a conclu le juge de première instance, mais 1,9 million de dollars, ce qui représente en réalité 2,5 pour 100 du revenu total. Il y a lieu de noter que, outre ces erreurs de fait, le juge de première instance a dit au moins quatre fois au cours de l'audience qu'il était [TRADUCTION] «dépassé» ou [TRADUCTION] «embrouillé», ce qui est fort compréhensible vu la complexité de l'affaire. J'estime que l'appelante a raison relativement aux erreurs que je viens de mentionner; elles ne vont toutefois pas au cœur de la décision. Sauf en ce qui concerne ces erreurs, je tiens à souligner que j'accepte les faits tels que constatés par le juge de première instance et confirmés par la Cour d'appel et tels qu'ils figurent au dossier. Cependant, ces faits doivent être examinés en fonction du droit applicable.

24 Il y a erreur de droit donnant lieu à révision lorsque, par exemple, on s'est posé la mauvaise question, on a appliqué le mauvais principe, omis d'appliquer ou mal appliqué un principe juridique ou fait une déduction erronée à partir des faits établis. En l'espèce, les deux tribunaux d'instance inférieure ont, à mon avis, fait des déductions inappropriées à partir des faits établis, se sont posé les mauvaises questions et ont incorrectement appliqué les règles de droit.

25 Il y a lieu de signaler, dès le départ, que la crédibilité ou la fiabilité des témoins n'est pas ici en jeu. L'appelante n'a cité qu'un seul témoin, et l'intimée, aucun. Ni le juge de première instance ni la Cour d'appel n'ont soulevé de question de crédibilité. Lorsque la crédibilité n'est pas mise en doute, une cour d'appel est aussi bien placée que le juge de première instance pour apprécier la preuve: *Lessard c. Paquin*, [1975] 1 R.C.S. 665, aux pp. 673 à 675. Par conséquent, à mon avis, notre Cour est aussi bien placée que le juge de première instance pour apprécier la preuve, si besoin est.

26 L'affirmation suivante de Roger P. Kerans, juge de la Cour d'appel de l'Alberta, décrit bien la réparation qui convient en l'espèce (*Standards of Review Employed by Appellate Courts* (1994), à la p. 203):

[TRADUCTION] Souvent, l'erreur commise par le tribunal de première instance porte sur une question de droit. Dans ce cas, ses conclusions de fait demeurent inchangées. Habituellement, le tribunal d'appel refusera alors d'ordonner la tenue d'un nouveau procès. Il modifiera plutôt la conclusion, ou la confirmera, après avoir appliqué la bonne règle de droit aux faits constatés par le premier tribunal. [Je souligne.]

27 Tout en acceptant les conclusions de fait (après correction des erreurs), lorsque les tribunaux d'instance inférieure ont mal appliqué les règles de droit aux faits, une cour d'appel peut examiner les «déductions qu'il convient de faire à partir de la

preuve», en examinant les faits au dossier et en les évaluant en fonction du droit applicable, ce que je ferai maintenant.

IV. Analyse

1. *L'article 88*

28 Cette disposition se lit ainsi:

88. (1) Lorsqu'une corporation canadienne imposable (appelée dans le présent paragraphe la «filiale») a été liquidée après le 6 mai 1974 et qu'au moins 90% des actions émises de chaque catégorie de son capital-actions appartenaient, immédiatement avant la liquidation, à une autre corporation canadienne imposable (appelée dans le présent paragraphe la «corporation mère») et que toutes les actions de la filiale qui n'appartenaient pas à la corporation mère immédiatement avant la liquidation appartenaient à cette date à des personnes avec lesquelles la corporation mère n'avait pas de lien de dépendance, les règles suivantes s'appliquent nonobstant toutes autres dispositions de la présente loi:

a) sous réserve de l'alinéa a.1), tout bien de la filiale attribué à la corporation mère lors de la liquidation est réputé avoir fait l'objet d'une disposition par la filiale à un prix égal,

...

(iii) au coût indiqué du bien, pour la filiale, immédiatement avant la liquidation, dans le cas de tout autre bien;

...

c) le prix, pour la corporation mère, de chaque bien de la filiale, qui lui a été attribué lors de la liquidation, est réputé être le montant réputé être, en vertu de l'alinéa a), le produit de la disposition du bien . . .

29 Le juge Hugessen, s'exprimant au nom de la Cour d'appel fédérale, est arrivé à la conclusion, aux pp. 5577 et 5578, que cette disposition ne crée aucun droit à une déduction quelconque:

Bien que je sois disposé, de façon générale, à donner raison à l'appelante en ce qui a trait à l'objet du paragraphe 88(1), je ne peux accepter que cette interprétation donne les résultats faisant l'objet des débats. En lui-même, ce paragraphe ne crée aucun droit à une déduction quelconque.

...

Par conséquent, je conclus que l'article 88 ne crée pas au profit de l'appelante un droit indépendant à la déduction pour amortissement relativement aux biens qu'elle a acquis lors de la liquidation de sa filiale «Equipment». Une telle prétention ne peut être acceptée que si l'appelante peut établir qu'elle respecte par ailleurs les exigences énoncées dans la *Loi* et le *Règlement*.

30 Je suis d'accord avec cette analyse du par. 88(1). Les extraits pertinents du sous-al. 88(1)a)(iii) sont les suivants:

88. (1) . . .

a) . . . bien [. . .] est réputé avoir fait l'objet d'une disposition par la filiale à un prix égal,

(iii) au coût indiqué du bien, pour la filiale . . . [Je souligne.]

31 Le coût indiqué est défini au par. 248(1):

248. (1) . . .

«coût indiqué», pour un contribuable, de tout bien à une date quelconque signifie . . .

a) lorsque le bien était un bien amortissable du contribuable, d'une catégorie prescrite, la partie de la fraction non amortie du coût en capital . . . [Je souligne.]

32 Le sous-alinéa 88(1)a)(iii) prévoit que le bien ayant fait l'objet d'une disposition par une filiale lors d'une liquidation est réputé avoir fait l'objet d'une disposition à un prix égal à la valeur de la fraction non amortie du coût en capital

(FNACC). Cela signifie qu'il ne peut y avoir ni récupération ni perte finale pour la filiale. Quant à la société mère, les extraits pertinents de l'al. 88(1)c) sont les suivants:

88. (1) . . .

c) le prix, pour la corporation mère [. . .] est réputé être le montant réputé être, en vertu de l'alinéa a) . . .

33 Le bien acquis de la filiale par la société mère lors de la liquidation est réputé avoir été acquis au prix indiqué ci-dessus, déterminé par application du sous-al. 88(1)a)(iii), c'est-à-dire, la FNACC. En d'autres termes, toute l'opération est réputée avoir été conclue au montant de la FNACC, plutôt qu'à un autre prix tel que, par exemple, le coût du bien installé ou la juste valeur marchande.

34 Il y a lieu de distinguer le présent pourvoi de l'arrêt *R. c. Mara Properties Ltd.*, [1996] 2 R.C.S. 161. Pour ce qui est de son application à la présente affaire, je suis d'avis que l'arrêt *Mara* soutient la proposition suivante: au moment d'une liquidation, une filiale attribue automatiquement son actif à sa société mère conformément au par. 88(1), et cet actif doit être regroupé avec celui de la société mère appartenant à la même catégorie. En l'espèce, l'actif d'Equipment a été attribué à l'appelante et devrait être regroupé avec les éléments de son actif qui appartiennent à la même catégorie. Mais ce n'est pas la question en litige ici. La question en litige est la suivante: une fois la liquidation effectuée et les éléments d'actif attribués, que se passe-t-il? La société mère peut-elle demander la DPA à l'égard de ces éléments d'actif? Cette question déborde le cadre tant de l'arrêt *Mara* que de l'art. 88 lui-même.

35 À mon avis, et à cet égard je suis d'accord tant avec le juge de première instance qu'avec la Cour d'appel, le par. 88(1) ne crée aucun droit pour la société mère, en l'espèce l'appelante Hickman Motors, de demander une DPA pour les biens acquis de

la filiale Hickman Equipment. Si ce droit existe, il trouve son fondement dans l'art. 20 *LIR*, que je vais maintenant examiner.

2. *L'article 20*

36 L'alinéa 20(1)*a*) et le Règlement doivent être interprétés conjointement, comme la disposition le dit clairement:

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)*a*), *b*) et *h*), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

a) la partie, si partie il y a, du coût en capital des biens supporté par le contribuable ou le montant, si montant il y a, du coût en capital des biens, supporté par le contribuable, que le règlement autorise . . . [Je souligne.]

37 L'alinéa 20(1)*a*) permet la déduction du coût en capital «que le règlement autorise». Il ne peut pas être interprété dans un vacuum: il faut interpréter en même temps le règlement applicable. À cause du libellé de cet alinéa, l'interpréter sans tenir compte des dispositions du Règlement ne serait pas conforme aux principes applicables d'interprétation des lois: F. A. R. Bennion, *Statutory Interpretation: A Code* (2^e éd. 1992), aux pp. 805 et suiv.; voir également Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3^e éd. 1994), à la p. 198; 2747-3174 *Québec Inc. c. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 R.C.S. 919, aux pp. 1011 à 1015.

38 À cette étape, je souligne que ni le juge de première instance ni la Cour d'appel n'ont examiné les faits dans le contexte juridique approprié. Conformément à l'art. 20 *LIR* et au Règlement, il fallait se poser les questions suivantes: Y a-t-il un

«revenu tiré d'une entreprise»? Quelle est la «source» du revenu «tiré d'une entreprise»? Quelle est la «partie du coût en capital» qui peut être déduite? Est-ce que cette somme se rapporte «entièrement» ou «partiellement» à cette source? Est-ce que le bien a été «acquis aux fins de produire un revenu»? Pour examiner cette dernière question, il faut se demander ce qui suit: Est-ce que le bien produit un revenu? Dans la négative, a-t-il comme fin de produire un revenu? Puisqu'ils ne se sont pas posé les bonnes questions et n'ont pas tiré les bonnes déductions à partir des faits établis eu égard au contexte juridique approprié, les deux tribunaux d'instance inférieure ont commis des erreurs de droit qui doivent faire l'objet d'un contrôle à partir de l'examen des faits au regard du droit applicable.

39 À mon avis, le droit applicable à la présente affaire est le suivant. Lorsque, par suite d'une liquidation effectuée en application du par. 88(1), une société mère acquiert d'une filiale un bien amortissable, la DPA n'est pas automatique. La nature du bien et celle du revenu qui en provient ne sont pas fixées à tout jamais à la suite d'un transfert libre d'impôt effectué conformément au par. 88(1). La nature du bien et celle du revenu qui en provient peuvent changer. Pour réclamer une DPA, la société mère doit respecter les exigences de l'al. 20(1)a), c'est-à-dire qu'elle doit détenir le bien aux fins de produire un revenu tiré de son entreprise. Il me semble que mon collègue le juge Iacobucci et moi-même sommes d'accord quant à la formulation du droit. Nous divergeons cependant d'opinion sur l'application de cette proposition de droit aux faits de l'espèce. Selon moi, une analyse correcte de la preuve telle qu'elle figure au dossier, que j'entreprends maintenant, mène inévitablement à la conclusion que l'appelante a respecté les exigences requises pour bénéficier d'une DPA.

A. *Revenu tiré d'une entreprise*

40 Y a-t-il un «revenu tiré d'une entreprise»? D'après les éléments de preuve, l'appelante avait, pour l'exercice financier 1984, des ventes de 75,275,000 \$ et un revenu avant postes extraordinaires de 1 528 000 \$. De plus, la déduction visée au par. 20(1) ne peut s'appliquer qu'à un «revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien». La question du «revenu tiré d'un bien» n'a pas été soulevée et ne se présente pas en l'espèce. Nous devons maintenant déterminer si le revenu mentionné est un revenu tiré d'une «entreprise». Il faut prendre en considération la définition d'«entreprise» donnée au par. 248(1):

248. (1) . . .

«entreprise ou affaire» comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, [. . .] un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi . . . [Je souligne.]

41 Par conséquent, un «revenu tiré d'une entreprise» comprend un «revenu tiré d'une activité de quelque genre que ce soit sauf une charge ou un emploi», par opposition au revenu d'une autre source qui serait exclu de la définition du par. 248(1). Selon l'analyse faite par Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (5^e éd. 1995), aux pp. 277 et 772, il existe une présomption réfutable selon laquelle le revenu d'une corporation provient d'une entreprise: *Canadian Marconi c. R.*, [1986] 2 R.C.S. 522, et *Smith c. Anderson* (1879), 15 Ch. D. 247 (C.A.). En l'espèce, il s'agit du revenu d'une corporation et il faut présumer que ce revenu est tiré d'une entreprise.

42 Certes, cette présomption peut être repoussée. Cependant, ni l'interrogatoire principal ni le contre-interrogatoire du témoin de l'appelante n'ont apporté quelque

élément de preuve que ce soit à cet égard, et l'intimée n'a présenté aucune preuve. Puisque la présomption n'a pas été repoussée, je conclus que le revenu de l'appelante est tiré d'une entreprise, par opposition à une autre source.

43 De plus, il existe au dossier une preuve positive qu'Hickman Motors a effectivement exercé des activités de vente et de location de machinerie pendant la période: (1) l'activité d'entreprise reliée à la location de machinerie a effectivement été exploitée; (2) Hickman Motors a accepté le risque commercial et d'autres obligations; (3) c'est pratique courante dans l'industrie de la construction d'acheter la machinerie louée tout juste avant la fin de l'année, le 31 décembre, de sorte qu'il y a eu une véritable occasion de faire des affaires au cours de la période en cause; (4) Equipment a effectivement vendu une chargeuse-pelleteuse le 21 décembre 1984; (5) il existe une preuve de revenus de location et il y a une liasse de factures de location visant la période, présentées en détail plus loin; (6) la machinerie était disponible pour la vente et était annoncée comme telle; (7) le 31 décembre 1984, Hickman Motors a accepté une commande de location d'au moins une pièce de machinerie.

44 Mon collègue le juge Iacobucci affirme, aux par. 145 et 157 de ses motifs, que l'appelante «n'a rien fait avec l'actif», mais ses motifs ne renvoient explicitement à aucune preuve, produite par l'intimée, qui réfuterait la preuve claire de l'appelante et établirait que celle-ci «[n'a pas] fait quoi que ce soit avec cet actif». Aux paragraphes 147 et 148 de ses motifs, le juge Iacobucci conteste un élément de preuve, la facture du 31 décembre. Même sans la facture du 31 décembre, je suis convaincue que la balance de la preuve, considérée dans son ensemble, montre que l'appelante a en fait exploité activement l'entreprise de machinerie.

45 Il est vrai, cependant, qu'Equipment 85 a renégocié un contrat de concession avec John Deere, et qu'Hickman Motors ne l'a pas fait. Toutefois, cela ne fait pas preuve qu'Hickman Motors «[n'a pas] fait quoi que ce soit avec cet actif», ou n'exploitait pas par ailleurs l'entreprise de machinerie. Un témoignage clair et non contredit a, par ailleurs, fait état d'autres contrats de concession qui étaient restés inchangés depuis le milieu des années 1970 et qui le sont restés même après leur prise en charge par Equipment 85.

46 Vu que les biens pouvaient simplement être «donné[s] en location», le juge de première instance, se posant les mauvaises questions, a déduit qu'il n'existait pas de fin commerciale ni d'intention de gagner un revenu. Cette déduction est incorrecte et constitue une erreur de droit. Lorsque de la machinerie est louée, l'essentiel des opérations peut, à l'occasion, se limiter à recevoir les revenus de location ainsi qu'à assumer le risque commercial et les autres obligations. En tout temps au cours de cette période, un client pourrait exiger l'exécution de l'une des obligations prévues au contrat, par exemple, la réparation d'un moteur. Lorsque, parce qu'elle a la chance de ne pas avoir d'ennuis ou d'accidents de nature mécanique au cours d'une certaine période, une entreprise de location accepte «passivement» les revenus de location ainsi que les risques et les obligations de nature commerciale, il ne s'ensuit pas pour autant qu'elle n'exploite pas une entreprise au cours de cette période. Toute autre conclusion laisserait implicitement supposer que les entreprises de location sont «intermittentes», c'est-à-dire qu'elles n'exploitent une entreprise que dans le cas où quelque chose ne va pas dans les opérations. Une telle proposition est inacceptable.

47 Contrairement à l'opinion que formule mon collègue le juge Iacobucci aux par. 145 et 158 de ses motifs, même si l'appelante a «passivement» reçu les revenus de location pendant une période, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'elle n'a pas exploité

une entreprise active. Dans *Carland (Niagara) Ltd. c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 139, la Commission d'appel de l'impôt a dit, à la p. 141:

[TRADUCTION] Il n'est pas nécessaire qu'il y ait une activité soutenue pour qu'on puisse maintenir qu'une entreprise est exploitée; n'importe quelle entreprise commerciale peut connaître -- et connaît souvent -- des périodes d'accalmie. [...] La décision [*The Commissioner of Inland Revenue c. The South Behar Railway Co., Ltd.*, (1925) 12 T.C. 657] indique le peu d'activité nécessaire pour qu'il y ait exploitation d'une entreprise. Je tiens pour avéré que, dans une certaine mesure, qu'elle soit plus ou moins grande, l'entreprise n'a jamais cessé d'être exploitée à toutes les époques en cause. Les lieux ont toujours été ouverts à tout client qui pouvait se présenter.

Je note également le commentaire suivant de John Durnford dans «The Distinction Between Income from Business and Income from Property, and the Concept of Carrying On Business» (1991), 39 *Rev. fisc. can.* 1131, à la p. 1191:

[TRADUCTION] En fait, selon la nature de l'entreprise, la simple présence de longues périodes d'inactivité n'indique pas à elle seule qu'une entreprise n'est pas exploitée.

48 J'estime que la preuve dans son ensemble démontre que l'appelante s'est acquittée du fardeau qu'elle avait de prouver qu'elle exploitait activement une entreprise de machinerie. En outre, l'intimée n'a présenté aucune preuve qui aurait pu être soupesée au regard de celle de l'appelante. L'intimée aurait toutefois pu présenter une preuve, comme elle l'a fait par exemple dans *Attridge c. La Reine*, 91 D.T.C. 5161 (C.F. 1^{re} inst.), où elle a cité deux experts; voir également *Bay Centre Apartments Ltd. c. M.N.R.*, 81 D.T.C. 489 (C.R.I.), où l'intimé a cité un employé expert. Par conséquent, la preuve de l'appelante doit être acceptée et la conclusion à en tirer est qu'Hickman Motors a effectivement exploité l'entreprise de machinerie entre le 28 décembre 1984 et le 2 janvier 1985.

B. *La détermination de la source du revenu d'entreprise*

49 La prochaine étape consiste à s'assurer que la déduction est appliquée à la bonne source de revenu d'entreprise. Contrairement à ce que dit mon collègue le juge Iacobucci aux par. 136 à 138 de ses motifs, il n'y a pas désaccord quant aux mots employés dans la *LIR*. Dans les cas où le revenu est tiré de deux sources de revenu d'entreprise ou plus, il faut identifier la source pertinente et, selon le cas, calculer séparément le revenu en provenance de chaque source. Je ne peux pas, cependant, être d'accord avec mon collègue sur la façon dont il applique ce principe aux faits de la présente affaire. À la page 633, le juge de première instance a conclu que la source des revenus était les opérations relatives aux «automobiles», laissant entendre que cette source était en quelque sorte distincte des opérations concernant la «machinerie» au cours de la période applicable. En outre, mon collègue le juge Iacobucci affirme que l'appelante a plusieurs «sous-sources» de revenu. Il n'est pas nécessaire de résoudre la question des «sous-sources» pour trancher la présente affaire, et l'étude de cette question devrait être remise à plus tard pour deux raisons.

50 Premièrement, les activités commerciales en cause ici peuvent, si nécessaire, être regroupées en une seule source de revenu d'entreprise, comme le montre clairement ce témoignage non contredit:

[TRADUCTION]

Q. Vous avez décrit précédemment l'entreprise d'Hickman Motors Limited, M. Grant, au cours de la période du 29 décembre 1984 au 2 janvier 1985. Pourriez-vous nous dire quel genre d'entreprise était Hickman Motors Limited?

A. Bien, il s'agirait de vente et service, de location de voitures, de camions légers, moyens et lourds, d'engins de chantier, de matériel John Deere, également de matériel sylvicole et aussi de matériel de forage. [Je souligne.]

51 Le témoignage qui précède est clair, il n'a pas été ébranlé en contre-interrogatoire, aucun doute n'a été soulevé quant à la crédibilité et l'intimée ne l'a aucunement contredite par une preuve au contraire. De plus, la preuve non contredite présentée par l'appelante révèle clairement que le marché d'Equipment pour les chargeuses-pelleteuses et les bulldozers et celui d'Hickman Motors pour les camions lourds reposent sur la même clientèle. Le regroupement des camions lourds d'Hickman Motors et de la machinerie d'Equipment est naturel. Ce regroupement n'est pas inhabituel. Comme l'a reconnu même le juge de première instance, [TRADUCTION] «si vous achetez une chargeuse-pelleteuse, il vous faut un camion poids lourd pour la transporter». Cette preuve non contredite présentée par l'appelante parle par elle-même: les franchises d'«automobiles», de «camions» et de «machinerie» ont été jointes dans une seule entreprise intégrée. Par conséquent, la déduction faite par le juge de première instance est incorrecte et constitue une erreur de droit. À partir de cette preuve, il fallait plutôt conclure qu'Hickman Motors était, du 29 décembre 1984 au 2 janvier 1985, une entreprise unique intégrée de vente, de service et de location de voitures et de camions, ainsi que d'engins de chantier, de matériel sylvicole et de matériel de forage, ce qui correspondait en fait à une «activité de quelque genre que ce soit», au sens de la définition du terme «entreprise» au par. 248(1).

52 À partir de cette preuve claire, non contestée et non contredite de l'existence d'«une entreprise» et en l'absence de toute preuve contraire, il est à mon avis fallacieux et irrationnel de conclure à l'existence de «deux entreprises». Le sophisme commis par le juge de première instance, confirmé par la Cour d'appel et à l'égard duquel le juge Iacobucci fait preuve de retenue, paraît être le suivant: l'appelante a produit la preuve de l'existence d'une entreprise, par conséquent, il s'ensuit qu'il y a deux entreprises. Je ne saurais accepter un tel raisonnement. Je remarque que ni le juge de première instance

ni la Cour d'appel n'ont cité de preuve au dossier qui indiquerait l'existence de deux entreprises. De même, les motifs de mon collègue le juge Iacobucci ne font ressortir explicitement aucune preuve au dossier sur laquelle est fondée sa conclusion qu'il existe «deux entreprises». Dans la présente affaire, l'idée de deux entreprises est simplement une hypothèse non vérifiée, elle n'est pas un fait prouvé. Le fait prouvé est qu'il existe une entreprise, comme le démontre le dossier.

53 Compte tenu de cette preuve principale, l'intimée aurait dû produire certains éléments de preuve. Par exemple, comme je l'ai dit au paragraphe 11, Equipment était à l'époque une division d'AEH -- une entreprise de matériaux de construction. L'intimée aurait certainement pu produire une preuve suivant laquelle elle avait alors considéré Equipment et AEH comme deux entreprises, si c'était le cas, mais elle ne l'a pas fait. Une telle preuve, ou une preuve d'expert, eût-elle été produite de façon appropriée, aurait pu indiquer l'existence de deux entreprises, mais nous sommes ici devant une absence totale de preuve de la part de l'intimée.

54 Deuxièmement, comme le dit mon collègue le juge Iacobucci au par. 129, l'intimée a abandonné la thèse qu'elle a fait valoir devant les tribunaux d'instance inférieure. Ni les parties ni ces tribunaux n'ont cité de jurisprudence sur les sous-sources. La jurisprudence que cite le juge Iacobucci porte sur la catégorie très spécifique des entreprises agricoles, que l'art. 31 *LIR* a particularisées en vue d'un traitement spécial. Dans la présente affaire, nous n'avons pas l'avantage d'arguments sur les différents critères concernant les sous-sources qui pourraient ou ne pourraient pas s'appliquer de manière générale à des sociétés en dehors du contexte de l'agriculture.

55 En fait, dans *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. c. Comrs. Inland Revenue* (1923), 129 L.T. 691 (K.B.), conf. par (1924), 40 T.L.R. 435 (C.A.), on a

suggéré que jamais auparavant n'avait-il été décidé qu'une société pouvait avoir deux entreprises. Dans cette affaire, la société appelante vendait et donnait en location différents types de wagons. La société a allégué qu'elle avait deux entreprises. L'appel a été rejeté pour le motif qu'il n'y avait qu'une seule entreprise qui consistait à tirer un profit de manière générale de l'utilisation de wagons d'une façon ou d'une autre. Cet arrêt, que notre Cour a cité et approuvé dans l'arrêt *Anderson Logging Co. c. The King*, [1925] R.C.S. 45, à la p. 55, a trait à des sociétés en dehors du contexte de l'agriculture et pourrait être considéré comme régissant la présente affaire. Suivant la preuve, Hickman Motors est une entreprise qui consiste à tirer un profit de manière générale de l'utilisation de machines, d'une façon ou d'une autre.

56 Vu la preuve, et l'argumentation incomplète, je ne veux pas me prononcer sur la question des sous-sources dans le contexte de la présente affaire, entre autres parce que je n'ai pas eu l'avantage d'une argumentation complète concernant des difficultés possibles. Par exemple, on pourrait interpréter les «sous-sources» de manière inappropriée en s'interrogeant, avec le bénéfice du recul, sur des décisions commerciales légitimes prises par des contribuables.

C. La déduction pour amortissement

57 Une fois établi un «revenu tiré d'une entreprise», la prochaine étape consiste à déterminer quelle somme, le cas échéant, peut en être déduite pour arriver au revenu imposable. Le paragraphe 20(1) prévoit que:

20. (1) . . . peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes [. . .] s'y rapportant . . . [Je souligne.]

58 La «somme suivante» peut soit «se rapporter entièrement» à cette source, c'est-à-dire l'entreprise, soit «s'y rapporter partiellement». Ainsi, un montant déterminé pourrait «se rapporter partiellement» au revenu tiré d'une entreprise, et «se rapporter partiellement» à un revenu tiré d'une autre source, par exemple un revenu tiré d'un bien. Ou bien, un montant déterminé pourrait «se rapporter entièrement» à l'entreprise. En l'espèce, cette distinction n'est pas en litige: le montant que l'on veut déduire «se rapporterait entièrement» au «revenu tiré de l'entreprise» identifié ci-dessus.

59 Il faut dès lors examiner «la somme suivante» pertinente que l'on cherche à déduire en vertu de l'al. 20(1)a):

20. (1) . . .

a) la partie [. . .] du coût en capital des biens supporté par le contribuable [. . .] que le règlement autorise . . . [Je souligne.]

60 Nous devons donc déterminer quelle partie du «coût en capital» le «règlement autorise». L'article 1100 du Règlement prévoit:

1100. (1) Aux fins de l'alinéa 20(1)a) de la Loi, il est alloué au contribuable dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens, selon le cas, des déductions pour chaque année d'imposition égales

. . .

a) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de chacune des catégories suivantes, comprises dans l'annexe II, sans dépasser, à l'égard des biens

. . .

(xvi) de la catégorie 22, 50 pour cent

En l'espèce, la preuve révèle que, pour la plupart, les biens en immobilisations faisaient partie de la catégorie 22. Le paragraphe 1100(1) du Règlement a pour corollaire que si un bien n'est inclus dans aucune des catégories, aucune DPA n'est permise à l'égard de

ce bien. Le paragraphe 1102(1) du Règlement énumère des groupes de biens qui sont réputés exclus de toutes les catégories:

1102. (1) Les catégories de biens décrits dans la présente partie et dans l'annexe II sont censées ne pas comprendre les biens

...

c) qui n'ont pas été acquis par le contribuable aux fins de gagner ou de produire un revenu . . . [Je souligne.]

61 L'alinéa 1102(1)c) du Règlement a pour corollaire que, pour qu'un bien soit inclus dans l'une des catégories, il doit avoir été acquis aux fins de produire un revenu. Sinon, le bien est réputé n'être inclus dans aucune catégorie, de sorte qu'aucune DPA n'est permise à son égard. Par conséquent, pour l'application de l'al. 20(1)a), le mot «bien» ne peut vouloir dire autre chose qu'un «bien acquis aux fins de produire un revenu». Ainsi, pour les fins de l'espèce, l'al. 20(1)a) doit être compris de la façon suivante:

. . . peu[t] être déduit[e] [. . .] la partie [. . .] du coût en capital des biens [. . .] [acquis aux fins de produire un revenu] . . .

D. Le test dit «aux fins de produire un revenu»

62 Dans *Bolus-Revelas-Bolus Ltd. c. M.R.N.*, 71 D.T.C. 5153 (C. de l'É.), la société assujettie à l'impôt exploitait diverses affaires et avait décidé d'acheter deux «manèges de parc d'amusement». Mais ces deux biens n'ont jamais été installés ni exploités: ils avaient été acquis, puis démantelés et entreposés, sans possibilité de s'en servir, et n'ont donc jamais produit le moindre revenu. La Cour de l'Échiquier a conclu que la société n'avait pas acquis ces biens aux fins de produire un revenu et a statué qu'aucune DPA n'était applicable.

63 La décision *Bolus-Revelas-Bolus Ltd.* appuie la proposition suivante: lorsqu'un bien ne produit aucun revenu, les tribunaux vérifieront d'un point de vue objectif si le contribuable a acquis le bien aux fins de produire un revenu; en l'absence de pareilles fins, la DPA ne sera pas accordée. Cependant, bien que *Bolus-Revelas-Bolus Ltd.* semble analogue à la présente affaire, elle s'en distingue clairement parce que, comme nous le verrons plus loin, les biens ont ici bel et bien produit un revenu. Sauf circonstances exceptionnelles, si une entreprise possède un bien qui produit un revenu, alors elle a vraisemblablement l'intention de produire effectivement un revenu. La proposition inverse serait absurde; voir également *Royal Trust Co. c. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1055 (C. de l'É.), et *Ghali c. Canada (Ministre des transports)*, [1996] A.C.F. n° 1404 (1^{re} inst.). En d'autres termes, pour éviter d'arriver à une absurdité en l'espèce, l'al. 20(1)a) doit s'interpréter de la façon suivante:

... peu[t] être déduit[e] [. . .] la partie [. . .] du coût en capital des biens [produisant un revenu, ou acquis aux fins de produire un revenu] . . .

64 À mon avis, cette formulation de la règle de l'al. 20(1)a) est applicable aux circonstances de l'espèce et la première partie du test est la suivante: le bien produit-il un revenu? Dans l'affirmative, la déduction peut être autorisée. Le mot «revenu» peut avoir deux significations: «revenu brut» ou «revenu net» (profit): voir *Mark Resources Inc. c. La Reine*, 93 D.T.C. 1004 (C.C.I.); voir aussi *Bellingham c. Canada*, [1996] 1 C.F. 613 (C.A.), aux pp. 627 et 628; *Canada c. McLaren*, [1991] 1 C.F. 468 (1^{re} inst.), aux pp. 480 et 481. Même si un bien produit un revenu, il ne produit pas nécessairement un profit par lui-même, et il serait absurde d'exiger que chaque bien produise réellement un «revenu net» (profit) par lui-même. Par conséquent, pour répondre à la première partie du test, il suffit de présumer que, si le bien produit un revenu, il répond aux exigences de l'al. 1102(1)c) du Règlement.

65 La seconde partie du test est la suivante: si le bien ne produit pas de revenu, a-t-il été acquis aux fins de produire un revenu? Cette détermination se fait par une évaluation objective des faits et circonstances propres à chaque affaire en fonction de la jurisprudence applicable et de la question de savoir si le contribuable a agi conformément à des principes d'affaires et des pratiques commerciales raisonnablement acceptables. Dans l'affirmative, la déduction est autorisée. Dans la négative, elle ne l'est pas.

66 Cependant, le juge de première instance et la Cour d'appel (à la p. 5579), étant d'avis que «[l'appelante] n'avait fait aucune démarche en vue de gagner un revenu de ces biens», ont déduit que «l'appelante n'a pas acquis les biens . . . en vue de . . . produire un revenu». En toute déférence, je ne puis accepter cette déduction. Le juge de première instance et la Cour d'appel se sont toutes deux posé la mauvaise question et en ont tiré une déduction incorrecte. Ce faisant, elles ont commis une erreur de droit.

E. *La distinction entre le test de l'«expectative raisonnable de profit» et le test dit «aux fins de produire un revenu»*

67 La Cour d'appel a conclu, à la p. 5579, que le test applicable pour déterminer si les biens ont été acquis aux fins de produire un revenu est «semblable» au test applicable à la question «analogue» de savoir si une entreprise a une expectative raisonnable de profit. En toute déférence, ces deux tests ne sont pas «semblables», mais plutôt «dissemblables».

68 Tant les biens «générateurs de revenu» que les biens «non générateurs de revenu» peuvent être acquis «aux fins de produire un revenu». Un exemple typique serait un photocopieur de bureau (non générateur de revenu) par rapport à un photocopieur libre-service à paiement à l'unité (générateur de revenu). Ces deux types

de biens peuvent être utilisés dans la même entreprise aux fins de produire un revenu. Un bien produit directement un revenu, l'autre est utilisé aux fins de produire un revenu. Cependant, il n'y a aucune garantie que l'entreprise en soi réalisera un profit. Les deux types de biens peuvent être détenus par une entreprise qui affiche un profit, ou par une qui n'en affiche pas. C'est ici qu'il faut établir une distinction claire entre le test dit «aux fins de produire un revenu» et le test de l'«expectative raisonnable de profit».

69 Ces deux tests diffèrent en ce qui concerne leur orientation générale. Une entreprise qui a un profit n'a pas besoin de démontrer qu'elle a une «expectative raisonnable de profit». Cependant, lorsqu'elle n'a pas de profit, l'entreprise doit avoir une «expectative raisonnable de profit», qui doit être déterminée par application du test formulé dans *Moldowan* (voir Krishna, *op. cit.*, à la p. 261). Brièvement, le test de l'«expectative raisonnable de profit» sert principalement à différencier une «entreprise» d'une «activité personnelle comme un hobby, etc.», tandis que le test dit «aux fins de produire un revenu» sert à déterminer si un bien est utilisé de façon appropriée dans l'entreprise.

70 Le test de l'«expectative raisonnable de profit» cherche à savoir s'il existe une entreprise, tandis que le test dit «aux fins de produire un revenu» présuppose l'existence d'une entreprise et s'interroge sur l'utilisation d'un bien appartenant à l'entreprise. Le test de l'«expectative raisonnable de profit» tient compte des résultats antérieurs et prévus de plusieurs années d'exploitation et pose la question suivante: «les revenus d'exploitation seront-ils à un moment donné supérieurs aux dépenses de sorte qu'un profit sera réalisé?» Le test dit «aux fins de produire un revenu» examine la situation d'un bien et pose la question suivante: «le bien produit-il un revenu ou est-il tout au moins utilisé à cette fin?» Ces deux tests portent sur des questions fort

différentes et ils pourraient être appliqués séparément au même contribuable en même temps.

71 La plupart des paramètres du test de l'«expectative raisonnable de profit» seraient inconciliables avec le test dit «aux fins de produire un revenu». Par exemple, le paramètre des «profits et pertes des années précédentes» n'a aucune pertinence relativement au test dit «aux fins de produire un revenu» pour ce qui est de la DPA, parce qu'une entreprise peut très bien comprendre des biens utilisés seulement pour une courte durée. De même, le paramètre de la «formation du contribuable» n'a aucune pertinence relativement au test dit «aux fins de produire un revenu» pour ce qui est de la DPA, parce que certains biens n'exigent aucune formation particulière autre que la connaissance générale que possède n'importe qui.

72 À mon avis, les termes et l'économie de la *LIR* appuient une application des critères de l'«expectative raisonnable de profit» pour vérifier si un contribuable exploite une entreprise ou s'il s'agit d'un hobby, mais non pour établir la possibilité de bénéficier d'une DPA en soi. Voir également de façon générale John R. Owen, «The Reasonable Expectation of Profit Test: Is There a Better Approach?» (1996), 44 *Rev. fisc. can.* 979. En toute déférence, il est incorrect en droit d'injecter de façon mécanique les critères du test de l'«expectative raisonnable de profit» dans l'exigence des «fins de produire un revenu» prévue à l'al. 1102(1)c) du Règlement pour ce qui est de la DPA. En ce faisant, le juge de première instance et la Cour d'appel ont toutes deux commis une erreur de droit.

F. *Est-ce que les biens ont produit un revenu?*

73

Comme je l'ai déjà dit, le juge de première instance et la Cour d'appel ont tous deux mis la charrue avant les bœufs en faisant fi de la première partie du test. Par conséquent, les déductions qu'ils en ont tirées sont incorrectes et il y a lieu de s'en rapporter à la preuve pour tirer celles qui s'imposent. La première partie du test est celle-ci: les biens ont-ils produit un revenu? En l'espèce, les biens ont produit un revenu:

[TRADUCTION]

Q. Les éléments d'actif qui ont été attribués à Hickman Motors Limited le 28 décembre 1984, les éléments d'actif d'Hickman Equipment Limited, étaient-ils utilisés par Hickman Equipment Limited dans l'exploitation de l'entreprise immédiatement avant la liquidation?

R. Oui.

Q. Ces éléments d'actif généraient-ils un revenu?

R. Oui.

Q. Maintenant, après le 28 décembre 1984, qu'en est-il des éléments d'actif qui ont été attribués à Hickman Motors Limited par suite de la liquidation?

R. Ils ont été utilisés aux mêmes fins de production de revenu que celles auxquelles ils avaient été utilisés auparavant.

...

LA COUR: 7,2 millions de ventes au total en 1984; environ 1,5 million représentaient un revenu provenant des locations?

R. Oui.

Q. Et les locations, ce revenu provenant du prix des locations venaient de ces biens de catégorie 22? . . .

R. Oui. [Je souligne.]

74

L'examen de la preuve à travers le prisme approprié révèle clairement que les biens ont produit un revenu. De plus, l'appelante a présenté, outre cette preuve

testimoniale non contredite, une preuve documentaire claire de l'existence d'un revenu tiré des biens pendant la période:

[TRADUCTION]

Q. Peut-être, M. Grant, pourriez-vous simplement expliquer ces factures et pourquoi vous les présentez à la cour?

R. Bien, si nous prenons la facture 59762 et l'examinons, on y dit que la période de location va du 5 décembre 1984 au 4 janvier 1985. [. . .] Et je tiens à préciser que celles-ci ne sont que représentatives; la plupart des documents ont été détruits depuis 1985. Alors, nous sommes fort chanceux d'avoir trouvé ces échantillons.

Q. Et existe-t-il des échantillons semblables de relevés de compte ou de factures envoyés relativement à la location d'autres pièces de machinerie?

R. Oui. [Je souligne.]

75 Plusieurs factures relatives à la location de machinerie au cours de la période ont été mises en preuve. De plus, ces factures ne constituaient qu'un échantillon de l'activité de location de machinerie ayant eu lieu au cours de la période. La preuve ci-dessus mentionnée -- tant testimoniale que documentaire -- parle par elle-même et n'a pas été contredite par l'intimée. Voici ce qu'on doit en déduire: pendant l'année financière 1984, les biens de la catégorie 22 ont produit un revenu, sur une base annuelle, de 1,5 million de dollars. Ainsi, le prorata du revenu quotidien était d'approximativement 4 110 \$. Par conséquent, pendant les cinq jours où l'appelante a détenu les éléments d'actif pour faire des affaires, le prorata du revenu était d'approximativement 20 550 \$.

76 Mon collègue le juge Iacobucci conclut, au par. 143 de ses motifs, qu'il n'y avait aucun revenu, mais ses motifs ne réfèrent explicitement à aucune preuve produite par l'intimée qui réfuterait la preuve déjà mentionnée produite par l'appelante. Dans la

présente affaire, cette conclusion qu'il n'y a «aucun revenu» est une hypothèse non vérifiée, elle n'est pas un fait prouvé au dossier. Le fait prouvé est qu'il y avait un revenu, comme le montre le dossier.

77 Comme les biens ont produit un revenu, il n'est pas nécessaire de recourir à la seconde partie du test se rapportant aux fins objectives, test appliqué par le juge de première instance, et en conséquence, les déductions faites par les tribunaux d'instance inférieure ne sont pas pertinentes. Les déductions qu'il faut faire établissent qu'un revenu a été produit et que les exigences de l'al. 1102(1)c) du Règlement sont rencontrées. La DPA peut donc être accordée. Je passerai maintenant aux questions concernant la période et le montant des revenus, qui ont fait l'objet d'un examen par le juge de première instance et par la Cour d'appel, pour arriver, selon moi, à un résultat incorrect.

G. L'exigence temporelle

78 En statuant, à la p. 633, que «la rapidité avec laquelle l'actif a été revendu, soit environ quatre jours après son acquisition, indique assez clairement que la demanderesse n'avait pas l'intention de gagner un revenu de l'actif», le juge de première instance répondait à la seconde partie du test concernant les fins objectives, ce qui n'est pas la première question qu'il faut se poser. De même, la Cour d'appel a conclu, à la p. 5579, que «le fait qu'en l'espèce la contribuable a conservé les biens en litige uniquement pendant un long week-end de congé dénote certainement qu'elle n'avait pas l'intention véritable de tirer un revenu de ces biens». Bien que la durée et les jours de la semaine puissent constituer des facteurs pertinents relativement à la seconde partie du test, je préfère remettre à plus tard l'examen de cette question. En ce qui concerne la première partie du test, le revenu susmentionné de 20 550 \$ aurait-il dû être reçu au cours d'une

période d'une durée minimale, disons de six jours ou de six semaines, ou pendant des jours particuliers de la semaine? Je ne puis trouver aucune indication en ce sens à l'al. 1102(1)c) du Règlement. En outre, toute autre conclusion pourrait donner lieu à des résultats absurdes, vu que les biens de la catégorie 22 peuvent être utilisés pour des opérations continues 24 heures sur 24.

79 Lorsque le législateur ou le pouvoir exécutif désirent établir des périodes en droit fiscal, ils le font très clairement et précisément. Par exemple, en ce qui concerne la déduction pour amortissement *per se*, considérons les périodes suivantes: sous-al. 1100(2.2)f)(i) du Règlement, 364 jours, et annexe II, DPA, catégorie 12 r), 7 jours et 30 jours. De façon plus générale, la *LIR* et le Règlement prévoient ce qui suit: al. 232(4)b): 6 jours; par. 107(1) du Règlement: 7 jours; par. 116(3): 10 jours; al. 232(4)a): 14 jours; al. 62(3)c): 15 jours; sous-al. 232(4)a)(i): 21 jours; par. 231(3) du Règlement: 30 jours; par. 85(8): un mois; div. 40(2)g)(iv)(B): 60 jours; par. 33.1(3): 90 jours; sous-al. 130.1(1)(a)(ii): 91 jours; al. 129(2.1)a): 120 jours; par. 78(4): 180 jours; al. 112(3)a): 365 jours; par. 85(7): 3 ans. Notons également les très courtes périodes suivantes: par. 118.6(1): 10 heures; par. 8(4): 12 heures; par. 231.4(4): 24 heures; sous-al. 6(6)a)(ii): 36 heures; par. 225.2(5): 72 heures; sous-al. 7303(7)b)(iii) du Règlement (révoqué par DORS/93-440): 3 jours; al. 225.2(2)a) (modifié par L.C. 1988, ch. 55, art. 170): 3 jours.

80 Compte tenu de ce qui précède, en l'absence de toute autre indication, j'hésiterais à considérer l'exigence du Règlement comme incluant une certaine durée puisque, d'une part, il n'existe aucune disposition législative claire à cet effet, et d'autre part, le législateur est le mieux placé pour déterminer ces exigences. Eût-il voulu que pareilles restrictions quant au temps s'appliquent à la DPA, le législateur l'aurait dit -- *expressio unius est exclusio alterius*; pour une application d'une exclusion implicite en

droit fiscal, voir de façon générale *La Reine c. Vancouver Art Metal Works Ltd.*, 93 D.T.C. 5116 (C.A.F.), à la p. 5117. Par conséquent, en vertu de l'al. 1102(1)c) du Règlement, il n'est pas nécessaire que le bien produise un revenu au cours d'une période minimale prescrite: lorsqu'il y a un revenu, il suffit qu'il soit produit au cours d'une période, de quelque durée soit-elle.

81 Conclure le contraire pourrait avoir pour effet d'introduire une grande incertitude dans ce domaine du droit. La décision du juge de première instance signifie que cinq jours, ce n'est pas assez -- mais elle ne précise pas ce qui le serait. Elle introduit de l'incertitude quant à la période qui serait suffisante pour qu'un contribuable puisse réclamer une DPA avec succès. Il appartient au législateur et au pouvoir exécutif de préciser une période limite s'ils l'estiment opportun. Par conséquent, en toute déférence, l'exigence relative à une période indéfinie introduite par le juge de première instance de la Cour fédérale et confirmée par la Cour d'appel constitue une erreur de droit et, à mon avis, elle empiète sur le rôle du législateur.

H. *L'importance relative du revenu des biens par rapport au revenu total*

82 Le juge de première instance a conclu, à la p. 633, que le montant du revenu tiré de la machinerie était «seulement» un faible pourcentage du revenu total. L'alinéa 1102(1)c) du Règlement exige-t-il que le revenu atteigne un montant minimal prescrit ou qu'il soit «important» par rapport aux autres revenus du contribuable? Je suis incapable de dégager une telle exigence de l'al. 1102(1)c) du Règlement. Je conclus donc que la question de savoir si le revenu produit par un bien est «important» ou «peu important» par rapport aux autres revenus du contribuable est sans pertinence relativement à l'application de l'al. 1102(1)c) du Règlement. Affirmer le contraire pourrait donner lieu à des résultats absurdes dans des cas de croissance rapide du revenu.

I. *Chaque bien doit-il être mentionné dans les états financiers?*

83 La Cour d'appel a statué, à la p. 5579, que «l'appelante elle-même n'a pas, au moment où elle a acquis les biens lors de la liquidation d'«Equipment», considéré ces biens comme une source possible ou réelle de revenu: aucun revenu tiré de ces biens n'est mentionné dans les livres comptables de l'appelante pour les années d'imposition 1984 ou 1985». Lorsque le revenu produit par un bien est «peu important» par rapport aux autres revenus du contribuable, l'al. 1102(1)c) du Règlement exige-t-il qu'il en soit fait mention expressément dans les états financiers? Cette question a été analysée avec justesse dans Lanny G. Chasteen et autres, *Intermediate Accounting* (1^{re} éd. canadienne 1992), à la p. 35:

[TRADUCTION] L'importance relative signifie qu'il faut suivre strictement les principes comptables généralement reconnus seulement pour comptabiliser et rapporter des postes importants. L'absence d'importance relative justifie le traitement opportun et rentable de postes de peu d'importance.

...

L'importance relative est un concept quelque peu insaisissable parce qu'il dépend (1) de la valeur pécuniaire relative d'un poste, [...] (3) d'une certaine combinaison de la valeur pécuniaire relative et de la nature d'un poste. [...] Enfin, le seuil de l'importance relative peut varier d'une société à l'autre. Par exemple, une perte de 20 000 \$ résultant d'une poursuite en justice pourrait être importante pour beaucoup de sociétés mais ne pas l'être pour une compagnie de la taille d'Air Canada. Parce que les jugements sur l'importance relative font souvent intervenir des facteurs propres à une situation particulière, l'ICCA n'a pas encore estimé réalisable la mise au point d'un ensemble de directives générales sur cette question, et les décisions en matière d'importance relative sont une question de jugement professionnel dans chaque cas d'espèce. [Je souligne.]

(Voir aussi Thomas H. Beechy, *Canadian Advanced Financial Accounting* (2^e éd. 1990), aux pp. 38 à 40.)

84 À mon avis, en vertu de l'al. 1102(1)c) du Règlement, lorsque le revenu produit par un bien est peu important par rapport à l'ensemble du revenu de l'entreprise, le contribuable n'est pas obligé de faire mention séparément de ce bien particulier dans les états financiers. Les raisons de principe qui sous-tendent cette règle au plan des coûts-avantages sont clairement exprimées dans les principes comptables généralement reconnus (PCGR): «[l]es avantages que sont censées procurer les informations contenues dans les états financiers doivent être supérieurs au coût [. . .] et [. . .] l'évaluation de la nature et de la valeur des avantages et des coûts [est], dans une large mesure, affaire de jugement»: *Manuel de l'ICCA*, vol.1, à l'art. 1000.16.

85 En l'espèce, l'appelante a décidé de ne pas faire mention dans ses états financiers du revenu spécifique, des dépenses correspondantes et du revenu net reliés aux pièces de machinerie en question:

[TRADUCTION]

Q. Bien, si l'entreprise d'Hickman Equipment Limited a été fusionnée avec Hickman Motors Limited avec effet le 28 décembre 1984, pourquoi n'avez-vous pas montré les revenus et dépenses d'Hickman Equipment Limited comme faisant partie des revenus et dépenses d'Hickman Motors Limited au 31 décembre 1984?

R. Bien, à notre avis à l'époque, le revenu -- le revenu et les pertes qui ont pu être générés n'auraient pas compensé les frais de vérification et les frais comptables qu'il aurait fallu engager pour reconstituer les dossiers pour la période de trois, quatre jours. Il nous aurait fallu faire intervenir nos vérificateurs externes pendant un certain temps et notre propre personnel aurait dû être mis à contribution.

...

R. Bien, si nous prenons la facture 59762 et l'examinons, on y dit que la période de location va du 5 décembre 1984 au 4 janvier 1985. Et, entre autres, elle donne une idée de ce qu'il en aurait coûté pour calculer le revenu au prorata du 29 décembre 1984 au 2 janvier 1985. [Je souligne.]

86 Le revenu tiré de la machinerie attribuable à l'appelante est d'environ 20 550 \$. Le revenu total de l'appelante est de 75 275 000 \$. Gardant à l'esprit les PCGR dont il a déjà été question, je suis incapable de conclure que la décision de l'appelante relativement à l'importance relative pour ce qui est du rapport coûts-avantages est déraisonnable. Faire mention du revenu d'un bien spécifique dans les états financiers n'est pas la seule façon de prouver qu'il a produit un revenu. Il peut exister d'autres éléments de preuve admissibles, telle la preuve testimoniale et documentaire non contredite en l'espèce. Toute autre conclusion serait déraisonnable et pourrait donner lieu à des résultats absurdes et impossibles à administrer dans les cas où un grand nombre de biens produisent un revenu.

87 Au paragraphe 143 de ses motifs, mon collègue le juge Iacobucci reprend l'opinion de la Cour d'appel que, parce que les états financiers n'affichaient aucun revenu, il n'y a pas preuve de revenu. Je ne saurais accepter cette affirmation. Par exemple, voir *Docherty c. M.R.N.*, 91 D.T.C. 537 (C.C.I.), à la p. 539, où, en l'absence d'entrée dans les états financiers de l'appelant montrant une opération, la cour a accepté les documents de travail et le témoignage du comptable de la société comme preuve que l'opération avait été effectuée. Il est bien établi en droit que des documents comptables ou des entrées comptables servent uniquement à rapporter des opérations et que c'est la réalité des faits qui établit la nature et la substance véritables des opérations: *Vander Nurseries Inc. c. La Reine*, 95 D.T.C. 91 (C.C.I.); *Mountwest Steel Ltd. c. La Reine* (1994), 2 G.T.C. 1087 (C.C.I.); *Uphill Holdings Ltd. c. M.R.N.*, 93 D.T.C. 148 (C.C.I.); *M.N.R. c. Wardean Drilling Ltd.*, 69 D.T.C. 5194 (C. de l'É.); *M.N.R. c. Société coopérative agricole de la vallée d'Yamaska*, 57 D.T.C. 1078 (C. de l'É.). De plus, lorsque la *LIR* n'exige aucun document d'appui, le témoignage crédible d'un contribuable suffit, malgré l'absence de documents: *Weinberger c. M.N.R.*, 64 D.T.C.

5060 (C. de l'É.); *Naka c. La Reine*, 95 D.T.C. 407 (C.C.I.); *Page c. La Reine*, 95 D.T.C. 373 (C.C.I.).

88 En l'espèce, la *LIR* n'exige pas que le revenu soit montré dans les états financiers et, par conséquent, aucun doute quant à la crédibilité n'ayant été soulevé, la preuve produite par l'appelante est nettement suffisante.

J. La proportionnalité entre le revenu tiré des biens et leur valeur

89 Il reste à déterminer si le revenu est déraisonnablement bas par rapport à la valeur du bien, à telle enseigne qu'il équivaut à une absence de revenu. Par exemple, dans *Clapham c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1012 (C.R.T.), un motel évalué à 50 000 \$ avait été loué à une société contrôlée pour seulement 600 \$ par année. En louant le bien pour beaucoup moins que sa juste valeur locative, l'appelante dans *Clapham* a démontré qu'il n'avait pas été acquis aux fins de gagner ou de produire un revenu. La DPA a été refusée, même si le bien produisait certains revenus. À mon avis, lorsque le revenu est déraisonnablement bas par rapport à la valeur du bien générateur de revenu, il est alors réputé ne pas produire un revenu, et la seconde partie du test, qui traite des fins objectives, s'appliquerait.

90 En l'espèce, le revenu est-il déraisonnablement bas par rapport à la valeur du bien? Le contre-interrogatoire a établi que le revenu de location d'Hickman Motors était de 1 900 000 \$, que la valeur des biens en location était de 5 220 000 \$ et que le revenu de location d'Equipment était de 1 500 000 \$, la valeur de ses biens de la catégorie 22 s'établissant à 2 700 000 \$. Ainsi, les ratios d'immobilisations (ratio = revenu ÷ actif) sont respectivement 0,36 pour Hickman Motors et 0,55 pour Equipment. Ces deux ratios diffèrent grandement du ratio d'immobilisations dans *Clapham*, qui

s'établissait à 0,01. Par conséquent, je suis incapable de déduire de la preuve que le revenu produit par les biens d'Equipment était déraisonnablement bas par rapport à la valeur de ces biens -- l'intimée n'a d'ailleurs présenté aucune preuve à cette fin. Il y a lieu de noter que j'utilise ces chiffres pour faire ressortir la nette différence entre la présente affaire et *Clapham*. Ces ratios et valeurs ne s'appliqueront pas nécessairement dans d'autres cas.

K. *Le fardeau de preuve*

91 Comme je l'ai signalé, l'appelante a produit une preuve claire et non contredite, alors que l'intimée n'a produit absolument aucune preuve. À mon avis, le droit sur ce point est bien établi et l'intimée ne s'est pas acquittée de son fardeau de preuve pour les raisons suivantes.

92 Il est bien établi en droit que, dans le domaine de la fiscalité, la norme de preuve est la prépondérance des probabilités: *Dobieco Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 95, et que, à l'intérieur de cette norme, différents degrés de preuve peuvent être exigés, selon le sujet en cause, pour que soit acquittée la charge de la preuve: *Continental Insurance Co. c. Dalton Cartage Co.*, [1982] 1 R.C.S. 164; *Pallan c. M.R.N.*, 90 D.T.C. 1102 (C.C.I.), à la p. 1106. En établissant des cotisations, le ministre se fonde sur des présomptions: (*Bayridge Estates Ltd. c. M.N.R.*, 59 D.T.C. 1098 (C. de l'É.), à la p. 1101), et la charge initiale de «démolir» les présomptions formulées par le ministre dans sa cotisation est imposée au contribuable (*Johnston c. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; *Kennedy c. M.R.N.*, 73 D.T.C. 5359 (C.A.F.), à la p. 5361). Le fardeau initial consiste seulement à «démolir» les présomptions exactes qu'a utilisées le ministre, mais rien de plus: *First Fund Genesis Corp. c. La Reine*, 90 D.T.C. 6337 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 6340.

93 L'appelant s'acquitte de cette charge initiale de «démolir» l'exactitude des présomptions du ministre lorsqu'il présente au moins une preuve prima facie: *Kamin c. M.R.N.*, 93 D.T.C. 62 (C.C.I.); *Goodwin c. M.R.N.*, 82 D.T.C. 1679 (C.R.I.). En l'espèce, l'appelante a produit une preuve qui respecte non seulement la norme *prima facie*, mais, selon moi, une norme encore plus sévère. À mon avis, l'appelante a «démoli» les présomptions suivantes: a) la présomption de l'existence de «deux entreprises», en produisant une preuve claire de l'existence d'une seule entreprise; b) la présomption qu'il n'y a «aucun revenu», en produisant une preuve claire de l'existence d'un revenu. Il est établi en droit qu'une preuve non contestée ni contredite «démolit» les présomptions du ministre: voir par exemple *MacIsaac c. M.R.N.*, 74 D.T.C. 6380 (C.A.F.), à la p. 6381; *Zink c. M.R.N.*, 87 D.T.C. 652 (C.C.I.). Comme je l'ai déjà dit, aucune partie de la preuve produite par l'appelante en l'espèce n'a été contestée ni contredite. Par conséquent, à mon avis, l'appelante a «démoli» les présomptions sur l'existence de «deux entreprises» et sur le fait qu'il n'y a «aucun revenu».

94 Lorsque l'appelant a «démoli» les présomptions du ministre, le «fardeau de la preuve [. . .] passe [. . .] au ministre qui doit réfuter la preuve prima facie» faite par l'appelant et prouver les présomptions: *Magilb Development Corp. c. La Reine*, 87 D.T.C. 5012 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 5018. Ainsi, dans la présente affaire, la charge est passée au ministre, qui doit prouver ses présomptions suivant lesquelles il existe «deux entreprises» et il n'y a «aucun revenu».

95 Lorsque le fardeau est passé au ministre et que celui-ci ne produit absolument aucune preuve, le contribuable est fondé à obtenir gain de cause: voir par exemple *MacIsaac*, précité, où la Cour d'appel fédérale a infirmé le jugement de la Division de première instance (à la p. 6381) pour le motif que le «témoignage n'a été ni contesté ni contredit, et aucune objection ne lui a été opposée». Voir aussi *Waxstein c.*

M.R.N., 80 D.T.C. 1348 (C.R.I.); *Roselawn Investments Ltd. c. M.R.N.*, 80 D.T.C. 1271 (C.R.I.). Se reporter également à *Zink*, précité, à la p. 653, où, même si la preuve «échappait à la logique et présentait de graves lacunes de fond et de chronologie», l'appel du contribuable a été accueilli parce que le ministre n'a présenté aucune preuve quant à la source de revenu. Dans la présente affaire, je remarque que la preuve ne contient aucune «lacune» de ce genre. Par conséquent, puisque le ministre n'a produit absolument aucune preuve et que personne n'a soulevé le moindre doute quant à la crédibilité, l'appelante est fondée à obtenir gain de cause.

96

Dans la présente affaire, sans qu'aucune preuve ne leur ait été présentée, le juge de première instance et la Cour d'appel ont tous deux voulu transformer les présomptions non fondées et non vérifiées en «conclusions de fait», commettant ainsi des erreurs de droit sur la charge de la preuve. Mon collègue le juge Iacobucci exerce de la retenue à l'égard de ces soi-disant «conclusions concordantes» des cours d'instance inférieure, mais, bien que je sois tout à fait d'accord de façon générale avec le principe de retenue judiciaire, dans la présente affaire, deux décisions incorrectes ne sauraient en faire une bonne. Même si nous sommes en présence de «conclusions concordantes», la preuve non contestée et non contredite réfute positivement les présomptions du ministre: *MacIsaac*, précité. Comme le juge Rip de la Cour canadienne de l'impôt l'a noté dans *Gelber c. M.R.N.*, 91 D.T.C. 1030, à la p. 1033, «[le ministre] n'est pas l'arbitre de ce qui est fondé ou non en matière de droit fiscal». Le juge Brulé de la Cour canadienne de l'impôt dans *Kamin*, précité, a observé à la p. 64:

... le ministre devrait pouvoir réfuter cette preuve [*prima facie*] et présenter des arguments à l'appui de ses présomptions.

...

Le ministre n'a pas carte blanche pour établir les présomptions qui lui conviennent. À l'interrogatoire principal, on s'attend qu'il puisse produire

des preuves plus concrètes que de simples présomptions pour réfuter les arguments de l'appelant. [Je souligne.]

97 À mon avis, ces affirmations sont applicables à la présente affaire: l'intimée, dont les opinions ont été contestées par la preuve principale, n'a rien présenté de plus concret que de simples présomptions et n'a avancé aucun fondement. Elle a choisi de ne réfuter aucun des éléments de preuve de l'appelante. Par conséquent, elle ne s'est pas acquittée de son fardeau de preuve.

98 Je remarque que, en confirmant les présomptions non prouvées du ministre, mon collègue le juge Iacobucci peut paraître renverser le courant jurisprudentiel ci-dessus mentionné sans fournir explicitement de justification à cette fin. En toute déférence pour l'opinion contraire, je suis d'avis que les modifications dans la jurisprudence relative à la charge de la preuve en droit fiscal devraient être remises à plus tard. De plus, vu les faits de la présente affaire, sanctionner l'absence totale de preuve de l'intimée pourrait sembler déraisonnable et peut-être même injuste étant donné que l'appelante s'est conformée à une jurisprudence bien établie pour ce qui est de son fardeau de preuve.

V. Sommaire

99 L'alinéa 88(1)c) ne crée aucun droit pour la société mère de demander une DPA à l'issue de la liquidation d'une filiale. Ce droit trouve son fondement à l'al. 20(1)a), lu conjointement avec le Règlement applicable. L'appelante s'est acquittée du fardeau qui lui incombait de prouver que le bien a été détenu aux fins de produire un revenu tiré de son entreprise. L'appelante a prouvé que, entre le 28 décembre 1984 et le 2 janvier 1985, elle a effectivement exploité une entreprise intégrée de voitures, de

camions et de machinerie. L'appelante a prouvé que les biens reliés à la machinerie ont produit un revenu tiré de cette entreprise au cours de cette période. Par conséquent, on a satisfait aux exigences de l'al. 1102(1)c) du Règlement et de l'al. 20(1)a). La DPA peut donc être autorisée.

100 Le juge de première instance et la Cour d'appel ont tous deux omis de tenir compte des revenus et, pour déterminer si les biens reliés à la machinerie respectaient les exigences de l'art. 1102 du Règlement, ils ont fait des déductions incorrectes, posé les mauvaises questions de droit et appliqué le mauvais test, ce qui constitue des erreurs de droit donnant lieu à révision. Dans une loi aussi technique que la *LIR*, si le législateur ou le pouvoir exécutif avaient voulu préciser une période minimale, ou des exigences en matière d'importance relative, ou de contenu particulier des états financiers, ils l'auraient dit clairement.

VI. Dispositif

101 Puisque l'appelante a droit à la déduction réclamée pour amortissement, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi avec dépens dans toutes les cours, d'infirmes les décisions de la Cour d'appel fédérale et de la Section de première instance et de renvoyer l'affaire au ministre du Revenu national pour l'établissement d'une nouvelle cotisation, le tout en conformité avec les présents motifs.

//Le juge Iacobucci//

Version française des motifs des juges Sopinka, Cory et Iacobucci rendus
par

102 LE JUGE IACOBUCCI (dissident) -- J'ai lu les motifs de mes collègues les juges L'Heureux-Dubé et McLachlin et, en toute déférence, je ne puis souscrire ni à la majeure partie de leur raisonnement ni à leur conclusion. À mon avis, la tentative de l'appelante de faire une déduction pour amortissement contre le revenu tiré de son entreprise échoue, principalement parce que l'amortissement ne se rapporte pas, comme l'exige le par. 20(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, à une source de revenu tiré d'une entreprise. À cause de mon désaccord d'avec les façons respectives dont mes collègues abordent la présente affaire, j'exposerai l'historique factuel et judiciaire pertinent.

1. Les faits

103 L'appelante, Hickman Motors Ltd., est concessionnaire de produits General Motors à St. John's (Terre-Neuve). Elle vend et loue des automobiles et des camions et en assure le service après-vente.

104 Le 14 décembre 1984, Hickman Motors a acquis toutes les actions en circulation d'une société associée, Hickman Equipment Ltd. (ci-après «Equipment»), qui exploitait une entreprise de location de machinerie lourde: chargeuses-pelleteuses, bulldozers, matériel de forage et grues.

105 Le vendredi 28 décembre 1984, Equipment a été volontairement liquidée et fusionnée à Hickman Motors. Au moment de la liquidation, tout l'actif d'Equipment a été transféré à Hickman Motors. L'actif comportait certains biens amortissables (en l'espèce des chargeuses-pelleteuses, des bulldozers et autres), dont la fraction non amortie du coût en capital s'établissait à 5 196 422 \$. Hickman Motors a conservé l'actif d'Equipment pendant cinq jours et, le 2 janvier 1985 (le mercredi suivant, après le congé

du Nouvel An), a vendu le tout à une société liée nouvellement constituée, Hickman Equipment (1985) Ltd. (ci-après «Equipment 85»). À partir du 2 janvier 1985, Equipment 85 a exploité l'entreprise de location de machinerie lourde auparavant exploitée par Equipment.

106 Au cours de l'année d'imposition 1984, l'appelante, Hickman Motors, a demandé une déduction pour amortissement de 2 092 942 \$ relativement aux éléments d'actif d'Equipment. Le ministre du Revenu national a refusé cette déduction et affirmé qu'Hickman Motors n'avait pas le droit de demander la déduction pour amortissement sur les biens d'Equipment pour le motif qu'elle ne les avait pas achetés aux fins de gagner ou de produire un revenu.

107 Hickman Motors a interjeté appel de la décision du ministre auprès de la Cour fédérale (Section de première instance), soutenant que, puisqu'elle avait acquis l'actif dans le cadre d'une réorganisation d'entreprise conformément aux par. 88(1) et (1.1) de la Loi, elle n'avait pas à démontrer qu'elle avait procédé à cette acquisition aux fins de gagner ou de produire un revenu. Subsidiairement, la société a fait valoir qu'elle avait, en fait, acquis et utilisé l'actif aux fins de gagner ou de produire un revenu. Le juge Joyal ([1993] 1 C.F. 622) a rejeté l'appel du contribuable. La Cour d'appel fédérale (95 D.T.C. 5575) a aussi rejeté un appel subséquent.

2. Les dispositions législatives pertinentes

108 *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

4. (1) Aux fins de la présente loi,

a) le revenu ou la perte d'un contribuable pour une année d'imposition, provenant d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise, de biens ou d'une autre source, ou de sources situées dans un endroit déterminé, signifie le revenu ou la perte, selon le cas, du contribuable, calculée conformément à la présente loi, en supposant que ce contribuable n'a eu, durant l'année d'imposition, aucun revenu ni perte, sauf ce qui provenait de cette source, ni aucun revenu ou perte, sauf ce qui provenait de ces sources, selon le cas, et qu'il n'avait droit à aucune déduction lors du calcul de son revenu pour l'année d'imposition à l'exception des déductions qui peuvent raisonnablement être considérées comme entièrement applicables à cette source ou à ces sources, selon le cas, et à l'exception de la partie de toutes autres déductions qui peut raisonnablement être considérée comme applicable à cette source ou à ces sources; . . .

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)a), b) et h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

a) la partie, si partie il y a, du coût en capital des biens supporté par le contribuable ou le montant, si montant il y a, du coût en capital des biens, supporté par le contribuable, que le règlement autorise;

85. . . .

(5.1) Lorsqu'une personne ou une société (appelée dans le présent paragraphe le «contribuable») a disposé d'un bien amortissable quelconque d'une catégorie prescrite qui lui appartenait en faveur d'un bénéficiaire d'un transfert qui était

a) une corporation qui, immédiatement après la disposition, était contrôlée directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par le contribuable, le conjoint du contribuable ou une personne, un groupe de personnes ou une société qui contrôlait le contribuable directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit,

et que la juste valeur marchande du bien, à la date de la disposition, est inférieure à la fois au coût du bien pour le contribuable et au montant (appelé dans le présent paragraphe le «montant proportionnel») qui représente la partie de la fraction non amortie du coût en capital pour le contribuable, de tous les biens de cette catégorie, immédiatement avant la disposition, représentée par le rapport entre la juste valeur marchande du bien à la date de la disposition et la juste valeur marchande de tous les biens de cette catégorie à la date de la disposition, les règles suivantes s'appliquent:

...

e) le moins élevé du coût du bien pour le contribuable ou le montant proportionnel à l'égard du bien est réputé être le produit que le contribuable a tiré de la disposition du bien et le coût du bien pour le bénéficiaire du transfert;

3. Les décisions des juridictions inférieures

A. *La Section de première instance de la Cour fédérale*, [1993] 1 C.F. 622

109 En première instance, Hickman Motors n'a assigné qu'un témoin, M. Brian Grant, qui administre les finances de l'ensemble des sociétés Hickman. Le ministère public n'a assigné aucun témoin.

110 Après avoir examiné la preuve relative aux opérations pertinentes, le juge Joyal a conclu qu'Hickman Motors n'avait jamais eu l'intention d'élargir son entreprise pour devenir concessionnaire de machinerie lourde. En fait, Hickman avait toujours prévu détenir l'actif d'Equipment pendant seulement quelques jours avant d'en faire ensuite le transfert à Equipment 85 (à la p. 632):

D'après la preuve, la demanderesse, un concessionnaire d'automobiles et de camions General Motors, n'avait nullement l'intention d'agir comme concessionnaire de machinerie lourde, la principale entreprise qu'avait exploitée Equipment et celle qu'Equipment 85 devait acquérir.

111 Puisque Hickman Motors n'avait jamais eu l'intention d'agir comme concessionnaire de machinerie lourde, le juge de première instance a examiné si la Loi permettrait néanmoins une déduction pour amortissement pour la machinerie lourde en question. Le juge Joyal a tout d'abord examiné le par. 20(1), intitulé «Déductions admises lors du calcul des revenus d'une entreprise ou d'un bien». Il a tout particulièrement fait remarquer que le par. 20(1) ne permet que les déductions qui se rapportent entièrement ou en partie à la source en question.

112 Le juge Joyal a ensuite analysé l'al. 1102(1)c) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945. Cette disposition exclut de la définition des biens amortissables les biens qui n'ont pas été acquis par le contribuable aux fins de gagner ou de produire un revenu. De l'avis du juge de première instance (à la p. 632), cette exclusion «s'accord[e] avec la disposition de l'article 20 relative à la source de revenu» (souligné dans l'original).

113 Examinant le par. 20(1) au regard de l'al. 1102(1)c) du Règlement, le juge Joyal a statué que, pour pouvoir demander une déduction pour amortissement à l'égard de l'actif de machinerie lourde, Hickman Motors devait établir qu'elle a acquis ces biens pour réaliser un bénéfice tiré d'une entreprise qu'elle exploitait.

114 À partir de la preuve, le juge Joyal a conclu qu'Hickman Motors n'avait pas acquis les biens aux fins de produire un revenu tiré de son entreprise. Il a fait ressortir deux facteurs: premièrement, le fait qu'Hickman Motors ne tirait qu'une petite partie de ses revenus de la location et, deuxièmement, qu'elle n'avait conservé l'actif que pendant cinq jours. Il a affirmé, à la p. 633, que la société «n'avait pas l'intention de gagner un revenu de l'actif acquis à la suite de la liquidation et qu'elle n'avait fait aucune démarche en ce sens». Il a donc déterminé que l'al. 1102(1)c) du Règlement et,

tout particulièrement, son exigence que le contribuable acquière le bien en question aux fins de gagner ou de produire un revenu, a pour effet de rendre irrecevable la demande de déduction pour amortissement d'Hickman Motors.

115 Avant de clore son analyse des al. 20(1)a) et 1102(1)c) du Règlement, le juge Joyal a fait un dernier commentaire. Il a dit, à la p. 633: «Il me paraît évident que le coût en capital de l'actif ne se rapporte pas au revenu que la demanderesse a tiré de la vente d'automobiles et de services rendus aux automobilistes, c'est-à-dire l'entreprise qu'elle exploitait pendant son année d'imposition 1984.»

116 Dans le reste de ses motifs, le juge de première instance examine si le par. 88(1.1) de la Loi permet à Hickman Motors de demander une déduction pour amortissement sur l'actif. Le texte des al. 88(1.1)e) et 88(1)c) a amené le juge Joyal à conclure que les dispositions en matière de transfert libre d'impôt s'appliquent seulement lorsque la société mère utilise l'actif de la filiale dans son entreprise. Puisqu'il avait déjà affirmé qu'Hickman Motors n'avait pas utilisé les biens amortissables d'Equipment dans son entreprise de vente et de location de voitures, le juge de première instance a conclu qu'Hickman Motors ne pouvait utiliser le transfert libre d'impôt prévu à l'art. 88 comme un moyen de réclamer une déduction pour amortissement.

117 De l'avis du juge Joyal, autoriser la réclamation d'Hickman Motors aboutirait à un manque de cohérence dans l'ensemble de la Loi. Il a précisé, à la p. 637:

Je conclus que les règles particulières énoncées au paragraphe 88(1.1), relativement au transfert, libre d'impôt, de l'actif et du passif, peuvent seulement être appliquées à la lumière des autres dispositions de la Loi que j'ai citées. Toute autre solution engendrerait simplement un résultat factice et créerait un déséquilibre ou un manque de cohérence dans l'application des dispositions plus générales de la Loi, ce qui serait contraire à l'intention du législateur.

118 En conclusion, le juge Joyal a affirmé qu'Hickman Motors ne pouvait demander de déduction pour amortissement relativement à l'actif d'Equipment parce qu'elle ne remplissait pas le «critère de l'objet commercial» que l'on retrouve au par. 20(1) dans les dispositions relatives aux sources de revenu et à l'al. 1102(1)c) du Règlement dans la définition des biens amortissables.

B. La Cour d'appel fédérale, 95 D.T.C. 5575

119 S'exprimant au nom de la Cour d'appel, le juge Hugessen a examiné, pour finalement rejeter, l'argument d'Hickman Motors selon lequel le par. 88(1) crée un droit de demander une déduction pour amortissement qui soit indépendante de l'al. 20(1)a). Le juge a rejeté la demande de l'appelante fondamentalement parce que le par. 88(1) ne contient aucune disposition qui impose au contribuable une obligation fiscale ou lui accorde un allègement. Le juge Hugessen a affirmé, à la p. 5577: «En lui-même, ce paragraphe ne crée aucun droit à une déduction quelconque.»

120 À son avis, le par. 88(1) ne fait qu'opérer un «transfert» du coût des biens de la filiale liquidée à la société mère. Ni le fait que les biens amortissables de la filiale soient devenus des biens que la société mère peut amortir ni le fait que la société mère ait «hérité» de la fraction non amortie du coût en capital de la filiale ne permettent de déterminer si la société mère peut demander une déduction pour amortissement sur les biens en question.

121 Le juge Hugessen a précisé que le droit du contribuable de demander une déduction pour amortissement ne découle que de l'al. 20(1)a). Cette disposition inclut les règles plus détaillées formulées dans le Règlement, tout particulièrement son al. 1102(1)c), qui restreint les catégories de biens amortissables à ceux que le

contribuable a acquis aux fins de gagner ou de produire un revenu. De l'avis de la Cour d'appel, à la p. 5578, cette disposition du Règlement est «tout à fait compatible» avec l'al. 18(1)a), qui restreint les déductions sur les revenus tirés d'une entreprise ou de biens aux dépenses engagées aux fins de gagner ou de produire un revenu.

122 Le juge Hugessen a rejeté l'argument d'Hickman Motors selon lequel le par. 1102(14) du Règlement a pour effet que l'actif de la filiale est réputé un bien amortissable d'une catégorie prescrite lorsqu'il est en la possession de la société mère. À son avis, cette disposition du Règlement n'a qu'un seul objet: empêcher l'acquéreur de biens amortissables de transférer ces biens d'une catégorie à l'autre.

123 Par conséquent, le juge Hugessen a conclu que l'art. 88 ne créait pas au profit d'Hickman Motors un droit indépendant à la déduction pour amortissement relativement à l'actif qu'elle a acquis lors de la liquidation d'Equipment. Il a statué qu'Hickman Motors n'a droit à une déduction pour amortissement que si elle respecte les exigences habituelles énoncées dans la Loi et le Règlement.

124 Le juge Hugessen s'est donc demandé si Hickman Motors avait acquis les biens aux fins de gagner ou de produire un revenu, comme l'exige l'al. 1102(1)c) du Règlement. Il a d'abord examiné les motifs du juge de première instance qui avait conclu qu'Hickman Motors n'avait fait «aucune démarche» en vue de gagner un revenu tiré de l'actif en question. Reconnaisant qu'il devait faire preuve de retenue à l'égard de cette conclusion de fait, il a néanmoins procédé à son propre examen de l'intention d'Hickman Motors lorsqu'elle a acquis les biens amortissables d'Equipment.

125 Pour déterminer l'intention de la société, le juge Hugessen a appliqué une version modifiée du critère formulée par le juge Dickson, plus tard Juge en chef, dans

l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480. Ce critère tient compte d'un certain nombre de facteurs, notamment, l'état des profits et pertes pour les années antérieures, la formation du contribuable et la voie sur laquelle il entend s'engager. Le juge Hugessen a conclu, à la p. 5579, que ces critères «vont carrément à l'encontre» de la prétention d'Hickman Motors et, à son avis, il n'existait aucun élément de preuve susceptible d'«appuyer sa prétention». Tout particulièrement, la Cour d'appel a fait remarquer que, depuis plusieurs années, Equipment avait subi des pertes considérables. En outre, Hickman Motors n'exploitait pas et n'avait pas l'intention d'exploiter une entreprise de location de machinerie lourde (le juge Hugessen, à la p. 5579):

... au moment où les biens d'«Equipment» ont été acquis par l'appelante, celle-ci avait, de son propre aveu, l'intention de transférer ces biens à «Equipment (1985)» dans un délai de cinq jours.

126 Outre la preuve tendant à indiquer qu'Hickman Motors n'avait jamais eu l'intention de tirer un revenu de l'actif d'Equipment, il y avait aussi le fait qu'aucun revenu tiré de ces biens n'avait été mentionné dans les livres comptables de la société mère pour les années d'imposition 1984 ou 1985. Par conséquent, le juge Hugessen a affirmé, à la p. 5579, que la conclusion du juge de première instance relativement à l'intention d'Hickman Motors au moment de l'acquisition des biens en question était «conforme aux principes de loi applicables et [était] solidement fondée sur la preuve».

127 Enfin, le juge Hugessen a rejeté le moyen subsidiaire soulevé par Hickman Motors, selon lequel elle avait le droit de déduire une perte finale égale au plein montant de la fraction non amortie du coût en capital des biens qu'elle a reçus d'Equipment.

4. La question en litige

128 À l'audience devant notre Cour, les parties n'ont débattu qu'une seule question:

Le coût en capital des biens acquis à la suite de la liquidation d'Hickman Equipment Ltd. se rapportait-il au revenu tiré de l'entreprise de l'appelante, au sens de l'al. 20(1)a), dans son année d'imposition 1984?

5. Analyse

129 Je commencerai par examiner ce qui n'est pas en litige devant notre Cour. Lors de sa plaidoirie, le substitut du procureur général a reconnu que, en application du par. 88(1), lorsque Hickman Motors est devenue propriétaire de l'actif de machinerie lourde de sa filiale, elle avait acquis des biens amortissables d'une catégorie prescrite. Contrairement à ce qu'il avait fait valoir devant les tribunaux d'instance inférieure, le ministère public ne s'est aucunement fondé sur le Règlement pour s'opposer à la demande de l'appelante. Le différend est plutôt entièrement axé sur les termes liminaires du par. 20(1) de la Loi, plus particulièrement sur la question de savoir si la déduction pour amortissement en question se rapporte à une source de revenu tiré d'une entreprise.

130 Avant d'examiner les questions découlant du par. 20(1), je tiens à préciser que je suis d'accord avec le juge L'Heureux-Dubé quant à l'effet du par. 88(1). Je suis d'accord avec elle, avec la Cour d'appel fédérale, de même qu'avec la Section de première instance pour affirmer que le par. 88(1) ne crée pas au profit d'un contribuable un droit à la déduction pour amortissement. Dans le cas d'un transfert de biens entre sociétés liées, le par. 88(1) permet un «transfert» à la fois du coût indiqué des biens et de la fraction non amortie de leur coût en capital. Par conséquent, lorsque Hickman

Motors a acquis les biens amortissables d'Equipment, elle était réputée, en vertu du par. 88(1), avoir «hérité» du coût indiqué et de la fraction non amortie du coût en capital. Cependant, bien que le par. 88(1) fixe la fraction non amortie du coût en capital du bien à un certain niveau, il n'accorde à la société mère aucun autre droit d'amortir le bien. Je reprends et approuve les commentaires du juge Hugessen qui a affirmé que le par. 88(1) en lui-même ne crée aucun droit à une déduction fiscale. Tout droit à une déduction pour amortissement doit prendre sa source dans le par. 20(1) parce que, devant notre Cour, les parties ont accepté de restreindre leurs observations respectives à l'effet du par. 20(1) et de ne pas tenir compte des autres dispositions de la Loi et du Règlement susceptibles d'entrer en jeu.

131 Le paragraphe 20(1), dans lequel est formulé le pouvoir explicite de demander une déduction pour amortissement (l'al. 20(1)a)), prévoit:

Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)a), b) et h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant
...

En l'espèce, l'appelante n'aura gain de cause que si la déduction pour amortissement en question «se rapport[e] entièrement» à une source de revenu tiré d'une entreprise comme l'exige le par. 20(1). Je précise «se rapport[e] entièrement» parce qu'il n'est pas question dans le présent pourvoi de savoir si la déduction pour amortissement se rapportait partiellement à une source de revenu tiré d'une entreprise.

132 Afin d'établir que la déduction pour amortissement en question se rapportait entièrement à une source de revenu tiré d'une entreprise, l'appelante doit démontrer deux choses: premièrement, elle doit identifier la source pertinente du revenu tiré de

l'entreprise, et deuxièmement, elle doit établir que la déduction pour amortissement se rapporte entièrement à cette source particulière de revenu tiré d'une entreprise.

A. Identifier la source pertinente du revenu

133 C'est un truisme de dire que l'al. 3a) définit le revenu d'un contribuable comme son revenu provenant de toutes les sources. Cette disposition énonce ensuite les sources les plus fréquentes de revenu, à savoir entreprise, bien et charge ou emploi. En règle générale, pour des fins fiscales, lorsqu'il calcule son revenu tiré d'une entreprise, un contribuable ne peut regrouper les revenus et dépenses en provenance de toutes ses entreprises. Le contribuable doit plutôt calculer séparément son revenu ou sa perte provenant de chaque entreprise. Le contribuable obtient ainsi le chiffre qu'il doit ensuite insérer dans la formule du calcul du revenu pour l'année d'imposition, établie à l'art. 3.

134 Cette exigence de considérer chaque entreprise comme une source distincte découle du libellé des dispositions applicables. Par exemple, l'al. 3a) prévoit qu'un contribuable doit déterminer son revenu «en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année [. . .] tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien» (je souligne). De même, l'al. 4(1)a) prévoit:

. . . le revenu ou la perte d'un contribuable pour une année d'imposition provenant d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise, de biens ou d'une autre source [. . .] signifie le revenu ou la perte [. . .] du contribuable, calculée conformément à la présente loi, en supposant que ce contribuable n'a eu, durant l'année d'imposition, aucun revenu ni perte, sauf ce qui provenait de cette source . . . [Je souligne.]

Le paragraphe 9(1) renferme un texte similaire, de même que le par. 20(1), qui énumère une liste des sommes qu'un contribuable peut déduire de son revenu tiré «d'une entreprise ou d'un bien» (je souligne).

135 Cette nécessité de séparer le revenu d'entreprise suivant ses diverses «sous-sources» a été examinée dans la doctrine et la jurisprudence. Dans son ouvrage intitulé *Canadian Income Taxation* (4^e éd. 1986), Edwin C. Harris affirme (à la p. 99):

[TRADUCTION] . . . la Loi prévoit que le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu provenant de toutes les sources, y compris, notamment, le revenu tiré de chaque charge ou emploi, chaque entreprise et chaque bien. Son revenu provenant de chaque type de source doit être calculé séparément. [Je souligne.]

Dans *C.B.A. Engineering Ltd. c. M.R.N.*, [1971] C.T.C. 504 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 511, le juge Cattanach donne l'explication suivante: «Lorsqu'il existe plus d'une entreprise, chacune constitue une source de revenu.» Voir également, *Poulin c. La Reine*, 94 D.T.C. 1667 (C.C.I.), aux pp. 1677 et 1678; *Vincent c. Minister of National Revenue*, [1965] 2 R.C. de l'É. 117, à la p. 125, et B. J. Arnold et autres, *Materials on Canadian Income Tax* (10^e éd. 1993), à la p. 189.

136 Cependant, de l'avis de ma collègue le juge L'Heureux-Dubé il n'est pas certain qu'un contribuable doive calculer séparément le revenu qu'il tire de chaque entreprise. Je ne puis être d'accord. En fait, je ne sais pas comment la Loi pourrait être plus claire sur ce point. Comme je l'ai déjà signalé, l'art. 3 exige qu'un contribuable calcule le revenu tiré de «chaque [. . .] entreprise». De même, le par. 9(1) renvoie au revenu tiré par un contribuable d'«une entreprise».

137 Les tribunaux de l'impôt n'ont certainement fait preuve d'aucune confusion à cet égard. Par exemple, le juge Garon de la Cour de l'impôt a dit dans *Poulin*, précité, à la p. 1670:

On sait que la *Loi de l'impôt sur le revenu* exige le calcul du revenu en fonction de chacune des sources de ce revenu. Voir, notamment les articles 3 et 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ainsi, conformément à cette dernière Loi, il faut, par exemple, procéder à un calcul distinct du revenu de chaque entreprise. [Je souligne.]

138 L'exigence de calculer séparément le revenu tiré de chaque «sous-source» est fondamentale pour la totalité du régime fiscal mis au point par le législateur. Proposer autre chose, comme le fait ma collègue, c'est ignorer les termes clairs de la Loi.

139 Il ne suffit donc pas pour l'appelante de dire que la déduction pour amortissement, demandée relativement à l'actif d'Équipement, se rapporte à un revenu provenant d'une «entreprise». Elle doit plutôt établir que la déduction se rapporte à une entreprise particulière. En l'espèce, les faits révèlent deux sources possibles de revenus tirés d'une entreprise: premièrement, l'appelante exploitait indiscutablement une entreprise de vente et de location d'automobiles et de camions; deuxièmement, l'appelante estime avoir exploité pendant une courte période une entreprise de location de machinerie lourde, exploitée auparavant par Équipement, sa filiale.

140 Parce que le ministère public conteste l'existence de cette seconde source de revenu tiré d'une entreprise, j'examinerai maintenant si l'appelante possède une seconde source de revenu tiré d'une entreprise -- soit un commerce de location de machinerie lourde --, distincte du concessionnaire General Motors établi depuis longtemps. À mon avis, la thèse de l'appelante relativement à l'existence d'une deuxième entreprise échoue pour deux motifs. Premièrement, le juge de première

instance a tiré, à juste titre à mon avis, une conclusion de fait selon laquelle Hickman Motors n'a pas continué à exploiter l'entreprise dirigée auparavant par Equipment. Cette conclusion de fait mérite la retenue des tribunaux d'appel. Deuxièmement, à la lumière de mon examen des faits en l'espèce, je souscris entièrement à la conclusion du juge de première instance. Même si l'appelante était propriétaire de tout l'actif d'Equipment, elle n'a pas utilisé cet actif dans une entreprise. J'examinerai maintenant chacun de ces motifs.

141 Comme je l'ai déjà mentionné, le juge de première instance a statué qu'Hickman Motors n'avait jamais eu l'intention d'exploiter l'entreprise de location d'Equipment. Il a affirmé, à la p. 632:

D'après la preuve, la demanderesse, un concessionnaire d'automobiles et de camions General Motors, n'avait nullement l'intention d'agir comme concessionnaire de machinerie lourde, la principale entreprise qu'avait exploitée Equipment et celle qu'Equipment 85 devait acquérir.

Même si elle a fait preuve de retenue envers les conclusions du juge de première instance, la Cour d'appel fédérale a confirmé cette conclusion de fait. Ainsi, les cours d'instance inférieure ont tiré des conclusions de fait concordantes sur cette question. Tout récemment encore, notre Cour a répété sa répugnance à modifier ces conclusions de fait concordantes en l'absence d'erreur manifeste ou d'erreur de droit fondamentale: *Boma Manufacturing Ltd. c. Banque Canadienne Impériale de Commerce*, [1996] 3 R.C.S. 727, au par. 60.

142 En l'espèce, le juge de première instance n'a pas commis d'erreur de ce genre. En fait, je suis pleinement d'accord avec le juge Joyal pour dire qu'Hickman Motors n'a jamais exploité une entreprise de location de machinerie lourde. Pour arriver

à cette conclusion, le juge de première instance s'est fondé sur certains facteurs. Par exemple, il a souligné le fait qu'Hickman Motors n'a été propriétaire de l'actif d'Equipment que pendant une très courte période. Le juge Joyal a aussi fait remarquer que, pour 1984, la société appelante avait eu un chiffre d'affaires de 75 millions de dollars et que seulement une très infime fraction était attribuable à la location. Enfin, il a fait remarquer que l'appelante était concessionnaire d'automobiles et de camions General Motors et qu'elle n'avait pas l'intention d'élargir son entreprise pour faire la location de machinerie lourde.

143 Dans une tentative de jeter le doute sur la conclusion du juge de première instance, l'avocat de l'appelante a mis l'accent sur le fait que, pendant les cinq jours où Hickman Motors a été propriétaire des biens en question, les contrats de location conclus par Equipment étaient toujours en vigueur et continuaient de produire un revenu. Il a soutenu que ces rentrées de fonds constituaient une bonne indication de l'existence d'une entreprise en exploitation. Cependant, il n'existait en fait aucune preuve qu'Hickman Motors ait réellement reçu la moindre partie de ce revenu. Les états financiers de la société pour 1984 n'affichaient ni revenus ni dépenses à l'égard de l'actif d'Equipment. À mon avis, s'il n'existe aucune preuve qu'il ait reçu quelque revenu, le contribuable ne peut invoquer ce présumé revenu comme preuve qu'il a exploité une entreprise.

144 Par ailleurs, même en supposant qu'Hickman Motors ait tiré un revenu de cet actif, il ne s'ensuit pas nécessairement, à des fins fiscales, qu'Hickman Motors a gagné un revenu tiré d'une entreprise. Comme le fait remarquer le professeur Vern Krishna dans *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (5^e éd. 1995), un revenu, par exemple un loyer, peut être un revenu tiré d'un bien ou un revenu tiré d'une entreprise. Il établit une distinction entre les deux types de revenu sur le fondement que le terme «entreprise» comporte l'idée d'une certaine activité (à la p. 260):

[TRADUCTION] . . . «entreprise» renvoie à une *activité* économique, industrielle, commerciale ou financière et nécessite davantage que la simple propriété passive d'un bien. [En italique dans l'original.]

Dans la même veine, Harris, *op. cit.*, affirme, à la p. 143:

[TRADUCTION] Le revenu passif tiré du simple fait de détenir un bien est considéré comme un revenu tiré d'un bien et non comme un revenu tiré d'une entreprise.

En outre, Peter W. Hogg et Joanne E. Magee disent dans *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), à la p. 195:

[TRADUCTION] Un profit acquis sans effort systématique ne constitue pas un revenu tiré d'une entreprise. Il peut constituer un revenu tiré d'un bien, comme le loyer, l'intérêt ou les dividendes.

Sauf si le contribuable utilise réellement l'actif [TRADUCTION] «comme une partie d'un ensemble qui regroupe travail et capital» (Krishna, *op. cit.*, à la p. 276), un revenu tiré de cet actif ne constitue pas un revenu tiré d'une entreprise, mais se classe plutôt dans la catégorie des revenus tirés d'un bien. Puisque ce point n'a été soulevé ni devant nous ni devant les tribunaux d'instance inférieure, je n'ai pas à examiner si l'appelante pourrait demander une déduction pour amortissement sur le fondement qu'elle se rapportait à un revenu tiré d'un bien.

145 En l'espèce, Hickman Motors n'a rien fait avec l'actif d'Equipment. Elle est tout simplement devenue propriétaire du bien et, allègue-t-on, elle a passivement reçu les revenus générés par les contrats de location encore en vigueur. Cette absence totale d'activité contraste avec les mesures prises par Equipment 85 à la suite du transfert du 2 janvier 1985. Dès qu'Equipment 85 a acquis la propriété des biens, elle a tout de suite conclu un nouveau contrat de concession avec son plus important fournisseur, John

Deere Ltd. Cette activité commerciale qui a immédiatement suivi l'acquisition par Equipment 85 de l'actif de location d'Equipment rend encore plus évidente l'absence totale de mesure de la part d'Hickman Motors pendant qu'elle en a été propriétaire.

146 Dans ses motifs, ma collègue le juge L'Heureux-Dubé est en désaccord avec ma conclusion selon laquelle Hickman Motors n'a rien fait d'autre que de détenir passivement l'actif d'Equipment. Se fondant sur certaines parties de la transcription du procès, elle soutient au par. 43 qu'il y a «une preuve positive qu'Hickman Motors a effectivement exercé des activités de vente et de location de machinerie» pendant la période cruciale de cinq jours s'étendant entre le 28 décembre 1984 et le 2 janvier 1985. Plus particulièrement, ma collègue souligne la déposition fournie en contre-interrogatoire par le seul témoin, M. Brian Grant, selon laquelle Hickman Motors a accepté une commande de location quelconque le 31 décembre 1984.

147 Le témoignage en question porte sur un lot de factures qui ont toutes été envoyées avec en-tête d'Hickman Equipment. La plupart de ces factures avaient trait à de la machinerie lourde qu'Hickman Equipment avait loué à divers clients dans les semaines précédant sa liquidation. La dernière facture du lot a fait l'objet de questions tant au cours de l'interrogatoire principal qu'en contre-interrogatoire. Au cours de l'interrogatoire principal, M. Grant a dit que la dernière facture, pour la vente d'une chargeuse-pelleteuse, était datée du 21 décembre 1984, sept jours avant la liquidation d'Equipment. Cependant, l'examen de cette même facture en contre-interrogatoire a quelque peu embrouillé les faits. En contre-interrogatoire, l'avocat a semblé indiquer que cette même facture était datée non du 21 décembre, mais plutôt du 31 décembre 1984. M. Grant, contredisant apparemment ce qu'il avait dit plus tôt, a acquiescé.

148 Par conséquent, pour ce qui est de savoir si, le 31 décembre 1984, Hickman Motors a fait parvenir quelque facture que ce soit relativement aux éléments d'actif d'Equipment, il existe au dossier une preuve incompatible et contradictoire. À mon avis, ce témoignage contradictoire ne fournit pas une preuve satisfaisante sur laquelle on peut s'appuyer pour conclure que l'appelante a exercé le genre d'activité économique qui constitue une entreprise aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Comme je n'ai aucune preuve claire qu'Hickman Motors a fait autre chose que détenir passivement les biens, je conviens avec le juge de première instance que l'appelante n'a pas exploité une entreprise distincte de location de machinerie lourde.

149 Puisque j'ai établi que l'appelante n'avait qu'une seule source de revenu tiré d'une entreprise, comme concessionnaire de longue date d'automobiles et de camions General Motors, j'examinerai maintenant si la déduction pour amortissement demandé «se rapport[e] entièrement à cette source» comme l'exige le par. 20(1).

B. *Est-ce que la déduction pour amortissement «se rapporte entièrement» à l'entreprise de location et de vente d'automobiles General Motors de l'appelante?*

150 Dans ses motifs, le juge Joyal a conclu que l'appelante n'avait jamais utilisé l'actif d'Equipment dans son entreprise. Il a dit, à la p. 633, qu'«il est difficile de voir comment l'actif d'une franchise John Deere [. . .] ait pu être utilisé dans l'entreprise de la demanderesse pour produire un revenu». Et il a ajouté, aux pp. 638 et 639, que «l'actif en cause ne pouvait vraisemblablement pas être utilisé dans l'exploitation de l'entreprise de la demanderesse». Je ne vois aucun motif de modifier cette conclusion puisqu'elle s'appuie amplement sur la preuve présentée au procès.

151 Selon le témoin de l'appelante, Equipment s'occupait d'engins de chantier, de matériel sylvicole, de matériel de forage et de grues, que l'avocat a qualifié d'actif [TRADUCTION] «autre qu'automobile». Par contre, Hickman Motors était concessionnaire d'automobiles et de camions. Seulement 30 000 \$ des 5 220 000 \$ de l'actif de location de la société se classait dans la catégorie «autre qu'automobile». Selon le témoin de l'appelante, Hickman Motors {oe}uvrait dans le secteur des automobiles, alors qu'Equipment {oe}uvrait dans le secteur «autre qu'automobile». Tout comme le juge de première instance j'estime qu'il est difficile, sinon impossible, de voir comment l'appelante aurait pu utiliser des bulldozers, des chargeuses-pelleteuses et autre équipement «autre qu'automobile» comme concessionnaire d'automobiles et de camions General Motors.

152 Si l'appelante n'a pas utilisé l'actif d'Equipment comme concessionnaire d'automobiles, je ne vois pas comment la déduction pour amortissement réclamée relativement à cet actif pourrait «se rapport[er] entièrement» à cette source de revenu tiré d'une entreprise. Par conséquent, à mon avis, l'appelante ne peut faire de déduction pour amortissement relativement à l'actif d'Equipment contre son revenu de concessionnaire de produits General Motors.

153 Je tiens à signaler qu'un rejet de la demande d'Hickman Motors en l'espèce ne signifie pas que la déduction de 2 092 942 \$ en question se trouve en quelque sorte perdue à jamais pour les sociétés du groupe Hickman. Au contraire, si Equipment 85 satisfait aux exigences pertinentes de la Loi (qui sont énoncées au par. 20(1) et ailleurs dans la Loi et le Règlement), elle peut réclamer la déduction pour amortissement qui a été refusée à sa société mère.

154 De façon plus précise, lorsque l'actif d'Equipment a été transféré à l'appelante en décembre 1984, le par. 88(1) a eu pour effet de faire un «transfert libre d'impôt» de biens entre la filiale et la société mère. Par conséquent, Hickman Motors est réputée avoir acquis les biens pour une somme égale à la fraction non amortie du coût en capital de la filiale, en l'espèce 5 196 422 \$. Ultérieurement, lorsque Hickman Motors a vendu les biens à Equipment 85 en janvier 1985, le par. 85(5.1) a permis de procéder à un autre transfert libre d'impôt et Equipment 85 a été réputée acquérir l'actif pour la fraction non amortie du coût en capital de la société mère, soit 5 196 422 \$. En conséquence, pour Equipment 85, la fraction non amortie du coût en capital a la même valeur qu'elle avait pour Equipment avant la liquidation. Pendant toute la réorganisation de la société, la fraction non amortie du coût en capital est demeurée la même et aucune déduction pour amortissement n'a été perdue. Ce point a été accepté par l'avocat du ministre intimé.

155 J'aimerais ajouter un dernier commentaire. Comme le dit ma collègue le juge L'Heureux-Dubé, en lui-même le par. 88(1) ne crée aucun droit de réclamer une déduction pour amortissement. Ce paragraphe conserve certaines valeurs reliées à la DPA, rien de plus. Elle écrit au par. 35:

. . . le par. 88(1) ne crée aucun droit pour la société mère, en l'espèce l'appelante Hickman Motors, de demander une DPA pour les biens acquis de la filiale Hickman Equipment. Si ce droit existe, il trouve son fondement dans l'art. 20 *LIR* . . .

Je suis d'accord avec cette formulation du droit.

156 Cependant, ma collègue paraît s'éloigner quelque peu de cette position dans la suite de ses motifs. En fait, elle s'en éloigne au point que ses motifs ont finalement

pour effet de transformer le par. 88(1) en une disposition qui accorde effectivement au contribuable un droit substantiel à une déduction.

157 Comme le signale ma collègue, avant la liquidation du 28 décembre, Equipment exploitait une entreprise. Il est également reconnu qu'Equipment avait droit à une déduction pour amortissement sur les biens en question. Le 28 décembre, Equipment a été liquidée. Tout son actif est revenu à la société mère, Hickman Motors, qui a détenu l'actif pendant cinq jours, puis a effectué un autre transfert à une filiale nouvellement constituée. La preuve n'établit pas qu'Hickman Motors ait fait quoi que ce soit avec cet actif pendant cette période de cinq jours. De plus, et il est tout aussi important que notre Cour le reconnaisse, la Section de première instance et la Section d'appel de la Cour fédérale ont toutes deux tiré des conclusions concordantes à cet effet. Comme je l'ai déjà dit, une jurisprudence abondante de notre Cour interdit de façon générale que soient modifiées les conclusions de fait concordantes des cours d'instance inférieure.

158 Si la société a tiré quelque revenu de l'actif, c'est de façon passive. Elle n'a pas utilisé les biens dans le genre d'«activité économique, industrielle, commerciale ou financière» qui permettrait de qualifier le revenu en résultant de revenu tiré d'une entreprise. Ma collègue permettrait néanmoins à Hickman Motors de réclamer une déduction pour amortissement applicable à un revenu tiré d'une entreprise. Le raisonnement semble être le suivant: puisque l'actif a produit un revenu tiré d'une entreprise lorsqu'il était en la possession de la filiale, et puisque la société mère a exploité une entreprise, l'actif doit avoir continué de produire un revenu tiré d'une entreprise lorsqu'il était en la possession de la société mère.

159 Je ne puis être d'accord. Le paragraphe 88(1) a pour seul effet de déplacer les règles normalement applicables à l'aliénation de biens: il transforme le transfert d'une filiale à une société mère en une opération libre d'impôt. Ce qu'il ne fait pas, c'est fixer de façon immuable le caractère des biens transférés, non plus qu'il ne fixe la nature du revenu produit par ces biens. Ainsi, il est possible que, bien qu'ils aient produit un revenu tiré d'une entreprise lorsqu'ils étaient en la possession de la filiale Equipment 85, les biens transférés aient produit un revenu tiré d'un bien lorsqu'ils étaient en la possession de la société mère. Il est tout à fait possible qu'un contribuable qui exploite une entreprise reçoive à la fois un revenu tiré d'une entreprise et un revenu tiré d'un bien. Comme l'explique Harris, *op. cit.* (à la p. 159):

[TRADUCTION] Toutefois, lorsqu'un contribuable qui exploite une entreprise est également propriétaire d'un bien non utilisé comme partie intégrante de l'entreprise (par ex., des placements à long terme détenus par une entreprise de fabrication), le revenu produit par ce bien sera considéré comme un revenu tiré d'un bien, et non comme un revenu tiré d'une entreprise.

La nature du revenu produit par les biens peut donc changer à la suite d'un transfert libre d'impôt effectué en vertu du par. 88(1). Les motifs de ma collègue ne semblent cependant pas admettre cette possibilité.

160 En fait, ce que ma collègue a proposé, c'est un système par lequel, dès qu'un transfert libre d'impôt est effectué en conformité avec le par. 88(1), la nature des biens et, plus précisément, la nature du revenu produit par ces biens, est fixée à jamais. Dans le cadre de son régime, une fois établi que l'actif a produit un revenu tiré d'une entreprise lorsqu'il était en la possession de la filiale, il s'ensuit nécessairement que cet actif produira aussi un revenu tiré d'une entreprise lorsqu'il est en la possession de la société mère. En toute déférence, je ne suis pas d'accord avec cette interprétation de la

Loi. Rien dans le par. 88(1) ou dans le par. 20(1) ou dans quelque autre disposition n'appuie une telle conclusion.

161 J'ai surtout dirigé mes commentaires vers les motifs du juge L'Heureux-Dubé parce qu'ils sont plus spécifiques et plus détaillés. Cependant, ma collègue le juge McLachlin adopte en substance une bonne partie du raisonnement du juge L'Heureux-Dubé, et, dans cette mesure, en toute déférence, je ne suis pas d'accord avec ses motifs non plus.

6. Conclusion

162 Pour tous les motifs qui précèdent, je suis d'avis de rejeter le présent pourvoi avec dépens.

Pourvoi accueilli, les juges SOPINKA, CORY et IACOBUCCI sont dissidents.

Procureurs de l'appelante: Chalker, Green & Rowe, St. John's.

Procureur de l'intimée: Le procureur général du Canada, Ottawa.