

# COUR DU QUÉBEC

CANADA  
PROVINCE DE QUÉBEC  
DISTRICT DE MONTRÉAL  
LOCALITÉ DE MONTRÉAL  
« Chambre civile »

N° : 500-80-040518-202  
500-80-041212-219  
500-80-041213-217  
500-80-041924-219

DATE : 22 juin 2026

---

**SOUS LA PRÉSIDENTE DE L'HONORABLE STÉPHANE DAVIGNON**

---

**500-80-040518-202**

**41 VICTORIA SENC**

Demanderesse

c.

**L'AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC**

Défenderesse

**500-80-041212-219**

**PIERRE VILLENEUVE**

Demandeur

c.

**L'AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC**

Défenderesse

**500-80-041213-217**

**GILLES DESJARDINS**

Demandeur

c.

**L'AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC**

500-80-040518-202  
500-80-041212-219  
500-80-041213-217  
500-80-041924-219

PAGE : 2

Défenderesse

**500-80-041924-219**

**CAMILLE VILLENEUVE**

Demandeur

c.

**L'AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC**

Défenderesse

---

## JUGEMENT

---

### APERÇU

[1] Le présent jugement traite de la qualification ou caractérisation, sur le plan fiscal, d'une somme accordée par un locateur à son locataire afin d'aménager les lieux loués, dans le cadre d'un bail commercial.

[2] Plus particulièrement, il s'agit de déterminer si dans le contexte des présentes instances, cette somme devrait être considérée comme étant une dépense courante pouvant être déduite en totalité des revenus du locateur au cours de l'année où elle a été encourue ou si, comme le soutient l'Agence du revenu du Québec (« **ARQ** »), elle doit plutôt être considérée comme un prêt devant être amorti sur toute la durée du bail.

[3] Pour les motifs plus amplement détaillés à l'analyse, le Tribunal conclut que la somme octroyée par le locateur à son locataire afin de permettre l'aménagement des lieux loués est un paiement incitatif à la location, qui en fait une dépense ayant servi à gagner du revenu et partant, qu'elle peut, dans le contexte des présentes instances, être entièrement déduite des revenus du locateur pour l'année où elle a été encourue.

[4] Afin de mieux cerner l'affaire et en comprendre l'issue, il convient d'énoncer les principaux faits retenus et le contexte qui y a mené.

## CONTEXTE

[5] Immatriculée depuis le 22 avril 2010, la demanderesse 41 Victoria SENC (« **SENC** ») est une société en nom collectif qui exploite une entreprise de location d'immeubles commerciaux.

[6] Durant la période visée par les présentes instances, SENC compte trois associés, soit M. Camille Villeneuve qui détient 50 % des parts de la société, son fils, M. Pierre Villeneuve et M. Gilles Desjardins qui détiennent chacun 25 % (collectivement les « **Associés** »).

[7] Le 9 août 2010, SENC acquiert un immeuble commercial situé au 41, rue Victoria à Gatineau. Quelques jours avant, le 4 août, elle a déjà signé un bail d'une durée de 10 ans avec la Caisse Desjardins de Hull, qui, à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2010, y loue un espace de 9 930 pieds carrés. Le loyer mensuel de base est de 17 \$ le pied carré et le loyer additionnel d'environ 7 \$ le pied carré, afin de couvrir la contribution aux impôts fonciers et frais d'exploitation de l'immeuble<sup>1</sup>.

[8] SENC et la Caisse Desjardins signent un amendement au bail le 5 mars 2012<sup>2</sup>, suivant lequel le locateur accepte de mettre fin au bail de la Caisse, qui en conclut un nouveau avec 3340848 Canada inc. (une société dont Camille et Pierre Villeneuve sont actionnaires et administrateurs) pour louer un espace dans un nouvel immeuble à être construit au 30, rue Victoria, à Gatineau. L'amendement prévoit que la date de la fin du bail entre SENC et la Caisse Desjardins est tributaire de la date du début de l'occupation du nouvel immeuble par la Caisse.

[9] L'immeuble sis au 41, Victoria devient vacant en 2013. Au courant de l'automne 2013, Bernard St-Onge, un courtier immobilier de la firme Cushman & Wakefield, agissant pour Brookfield Renewable Energy Group (« **Brookfield** »), invite SENC à lui soumettre une proposition de location pour la relocalisation de ses opérations à Gatineau<sup>3</sup>.

[10] SENC et Brookfield entreprennent ensuite des négociations en vue de conclure une entente<sup>4</sup>. Le 22 avril 2014, une convention de bail (le « **Bail** ») intervient entre SENC

---

<sup>1</sup> Pièce P-22, clauses 2, 3 et 4.

<sup>2</sup> Pièce P-23.

<sup>3</sup> Pièce P-24, Courriel de Bernard St-Onge à Charles Beaudoin du 9 octobre 2013.

<sup>4</sup> Pièces P-25 à P-27, Documents échangés dans le cadre des négociations.

et Brookfield BRP Holdings (Canada) inc.<sup>5</sup> (« **Brookfield** »)<sup>6</sup>, en vertu de laquelle celle-ci s'engage à louer une superficie d'environ 80 000 pieds carrés dans l'immeuble que SENC construira à cette fin au 41, rue Victoria. Le Bail est pour une durée de 15 ans à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2015, et prévoit deux options de renouvellement de 5 ans chacune (articles. 5.1 et 5.2 du Bail).

[11] L'article 10.1 du Bail prévoit que Brookfield doit effectuer à ses frais tous les travaux de finitions intérieures et d'installations nécessaires à l'exploitation de son entreprise. Sous réserve du droit de SENC d'approuver tout entrepreneur dont les travaux affecteront la structure de l'immeuble, Brookfield est libre d'engager les entrepreneurs de son choix pour faire effectuer ses travaux d'aménagement (article 10.3).

[12] En vertu de l'article 10.6, Brookfield peut faire appel à l'entrepreneur de SENC pour effectuer les travaux qui sont à sa charge. Le cas échéant, SENC dirige les travaux moyennant des frais de gestion n'excédant pas 8 % du coût total des travaux et des coûts liés aux conditions générales (à l'exception des frais accessoires).

[13] Dans les faits, Brookfield demande effectivement à SENC de diriger les travaux. Le coût des aménagements locatifs effectués s'élève à 16 986 782,16 \$ en date du 31 août 2015<sup>7</sup> et s'accroît à 18 297 508,90 \$ en date du 31 mai 2017<sup>8</sup>.

[14] Brookfield prend possession des lieux loués en vertu du Bail le 1<sup>er</sup> décembre 2015. Le même jour, elle émet une facture de 4,6 M\$ à SENC à titre de *Leasehold Improvement Allowance*, (allocation pour améliorations locatives), en prenant appui sur l'article 11 du Bail, plus les taxes applicables<sup>9</sup>.

[15] Le loyer de Brookfield prévu au Bail est de :

- 19 \$ le pied carré pour le loyer de base (article 6.1), plus le montant correspondant à l'allocation pour améliorations locatives amortie sur la durée initiale du Bail (article 11.2), et;

---

<sup>5</sup> Pour fins de simplicité, toute entité formant partie du groupe corporatif Brookfield sera désignée comme étant « Brookfield » dans cette entente.

<sup>6</sup> Pièce P-28.

<sup>7</sup> Pièce P-30, Facture 41VIC-019 du 31 août 2015 à Brookfield.

<sup>8</sup> Pièce P-31, Facture 41VIC-133 du 31 mai 2017 à Brookfield.

<sup>9</sup> Pièce P-29, Facture du 1<sup>er</sup> décembre 2015.

- environ 14 \$ le pied carré pour ce qui est du loyer additionnel (article 6.2), à être ajusté annuellement en fonction des dépenses réelles relatives à l'entretien et à la conservation de l'immeuble.

[16] SENC paie à Brookfield le montant qu'elle lui facture à titre d'allocation pour améliorations locatives, puis elle réclame les crédits et remboursements de taxes sur les intrants (CTI et RTI) en lien avec les taxes payées sur le montant facturé et déduit le montant du calcul de son revenu pour l'année d'imposition 2015. Il s'ensuit qu'elle déclare une perte d'entreprise de 5 764 747 \$ pour cette année d'imposition, qui est ensuite reportée dans les déclarations de revenus des Associés pour les années en litige, tel qu'il sera plus amplement détaillé ci-après.

[17] L'ARQ sélectionne le dossier de SENC pour vérification « suite à la perte d'opération subie en 2015 qui occasionne des remboursements » à ses Associés<sup>10</sup>.

[18] Le 15 avril 2019, l'ARQ établit un avis de détermination d'une perte portant le numéro 1003 pour l'année d'imposition 2015 à l'encontre de SENC<sup>11</sup>, dans lequel elle refuse la déduction du montant de l'allocation pour améliorations locatives que la société a appliquée à ses revenus imposables. Cette détermination fait passer les pertes de SENC pour cette année d'imposition de 5,7 M\$ à 1,1 M\$, tel que détaillé ci-dessous :

Revenu (perte) net(te) fiscal(e) antérieur(e) :	(5 764 747) \$
Dépenses refusées	4 600 000 \$
[...]	
Revenu (perte) net(te) fiscal(e) révisé(e) :	(1 164 747) \$

[19] Le 12 juillet 2019, SENC dépose un avis d'opposition à l'encontre de la détermination faite par l'ARQ<sup>12</sup>, que la Direction des oppositions des particuliers ratifie le 30 janvier 2020<sup>13</sup>.

[20] Les conséquences de la perte réclamée par SENC sont les suivantes pour les Associés .

<sup>10</sup> Pièce D-1, Rapport de vérification, p. 1.

<sup>11</sup> Pièce D-2, Avis de détermination.

<sup>12</sup> Pièce P-2.

<sup>13</sup> Pièce D-3.

**Pierre Villeneuve**

- En considération de la perte que SENC déclare pour son année d'imposition 2015, Pierre Villeneuve :
  - Déclare 1,150 M\$ à titre de perte d'entreprise pour la même année d'imposition (25 % du montant avant taxes facturé par Brookfield à titre d'allocation pour améliorations locatives)
  - Réclame à titre de reports de pertes autres qu'en capital (« PAC ») :
    - 286 885,53 \$ pour l'année d'imposition 2014
    - 205 676,15 \$ pour l'année d'imposition 2016
    - 497 259,30 \$ pour l'année d'imposition 2017

[21] Le 29 avril 2019, en conséquence de la révision du revenu imposable de SENC pour l'année 2015, l'ARQ établit de nouvelles cotisations à l'encontre de Pierre Villeneuve pour les années en question (« **Cotisations PV** »).

[22] Comme elle l'a fait pour SENC, l'ARQ refuse la déduction que Pierre Villeneuve a faite dans le calcul de son revenu imposable pour l'année 2015 et ajoute 1,150 M\$ à son revenu d'entreprise pour cette année.

[23] Ce refus engendre le refus des PAC réclamées par Pierre Villeneuve pour les années d'imposition 2014, 2016 et 2017 respectivement.

[24] En établissant la nouvelle cotisation à l'égard de Pierre Villeneuve pour l'année d'imposition 2015, l'ARQ lui impose une pénalité pour négligence flagrante en vertu de l'article 1049 de la *Loi sur les impôts* (« **LI** »), le tout comme détaillé ci-dessous<sup>14</sup> :

---

<sup>14</sup> Pièce DPV-2, Avis de cotisation en liasse. Les montants réclamés incluent des intérêts de 19 719,50 \$ pour l'année 2014 ; 6 576,65 \$ pour l'année 2016 et 8 649,78 \$ pour l'année 2017.

Avis	Année	Impôt et cotisations		Pénalités	Dû
		Déclaré	Établi		
QV494642C02	2014	25 089,75 \$	98 958,05 \$		92 533,21 \$
QV768454C01	2015		147 149,53 \$	147 149,53 \$	147 149,53 \$
QV820557C01	2016	2 650,00 \$	50 244,40 \$		53 953,84 \$
QV006903C01	2017	32 609,33 \$	150 945,03 \$		126 335,90 \$

[25] Pierre Villeneuve produit des avis d'opposition<sup>15</sup> à l'encontre des Cotisations PV conformément à l'article 93.1.1 de la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>16</sup> (la « **LAF** »), mais, le 18 novembre 2020, l'ARQ ratifie ses cotisations<sup>17</sup>.

### Gilles Desjardins

[26] En considération de la perte que SENC a déclarée pour son année d'imposition 2015, Gilles Desjardins :

- Déclare 1,150 M\$ à titre de perte d'entreprise pour la même année d'imposition (25 % du montant avant taxes facturé par Brookfield à titre d'allocation pour améliorations locatives)
- Réclame à titre de PAC :
  - 580 000 \$ pour l'année d'imposition 2012
  - 262 080,67 \$ pour l'année d'imposition 2013

[27] Le 29 avril 2019, en conséquence de la révision du revenu imposable de SENC pour l'année 2015, l'ARQ établit de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2012, 2013 et 2015 respectivement à l'encontre de Gilles Desjardins (les « **Cotisations GD** »).

[28] L'ARQ refuse la déduction qu'il a faite dans le calcul de son revenu imposable pour l'année 2015 du montant correspondant à 25 % de l'allocation pour améliorations locatives que SENC a versé à Brookfield, et ajoute 1,150 M\$ à son revenu d'entreprise pour cette année.

<sup>15</sup> Pièce P-8.

<sup>16</sup> RLRQ, c. A-6 002.

<sup>17</sup> Pièce DPV-3.

[29] L'ARQ refuse également les PAC réclamées par Gilles Desjardins pour les années 2012 et 2013 et lui impose une pénalité en vertu de l'article 1049 de la LI, le tout comme détaillé ci-dessous<sup>18</sup>:

Avis	Année	Impôt et cotisations		Pénalités	Dû
		Déclaré	Établi		
QM095719C04	2012	87 699,40 \$	226 899,40 \$		33 005,59 \$
QM055207C03	2013	129 811,12 \$	197 306,03 \$		10 350,80 \$
QM132400C01	2015	34,00 \$	72 114,43 \$	144 491,32 \$	49 469,09 \$

[30] Gilles Desjardins produit des avis d'opposition à l'encontre des Cotisations GD le 25 juillet 2019<sup>19</sup>, mais l'ARQ les ratifie le 18 novembre 2020<sup>20</sup>.

### Camille Villeneuve

[31] En considération de la perte que SENC a déclarée pour son année d'imposition 2015, Camille Villeneuve :

- Déclare 2,300 M\$ à titre de perte d'entreprise pour l'année d'imposition 2015 (50 % du montant avant taxes facturé par Brookfield à titre d'allocation pour améliorations locatives)
- Réclame 1 768 538,16 \$ à titre de PAC pour l'année d'imposition 2013

[32] Le 29 avril 2019, en conséquence de la révision du revenu imposable de SENC pour l'année 2015, comme elle l'a fait pour les autres demandeurs, l'ARQ établit de nouvelles cotisations à l'encontre de Camille Villeneuve pour les années d'imposition 2013 et 2015 (les « **Cotisations Antérieures CV** »).

[33] Par ses avis, l'ARQ refuse de lui accorder les frais initiaux qu'il a déduits de son revenu imposable pour cette année d'imposition, correspondant à 50 % de l'allocation pour améliorations locatives que SENC a versée à Brookfield, et ajoute 2,300 M \$ à son revenu d'entreprise.

<sup>18</sup> Pièce DGD-2, Avis de cotisation en liasse. Les montants réclamés tiennent compte des paiements effectués et incluent des intérêts de 44 688,74 \$ pour l'année 2012 ; 12 781,27 \$ pour l'année 2013 ; 3 690,67 \$ pour l'année 2015.

<sup>19</sup> Pièce P-13.

<sup>20</sup> Pièce DGD-3.

500-80-040518-202  
500-80-041212-219  
500-80-041213-217  
500-80-041924-219

PAGE : 9

[34] De même, l'ARQ refuse les PAC de 1 768 538 \$ réclamées par Camille Villeneuve pour l'année d'imposition 2013.

[35] Camille Villeneuve dépose un avis d'opposition à l'encontre desdites cotisations le 24 juillet 2019, mais, le 26 novembre 2020, l'ARQ établit les cotisations portant les numéros QS822013C03 et QV768288C03 pour les années d'imposition 2013 et 2015 (les « **Cotisations CV** »), en lui imposant 269 413 \$ à titre de pénalité en vertu de l'article 1049 LI pour avoir fait défaut de déclarer l'entièreté de ses revenus pour l'année 2015, le tout comme détaillés ci-dessous<sup>21</sup> :

Avis	Année	Impôt et cotisations		Pénalités	Dû
		Déclaré	Établi		
QS822013C03	2013	1 133 049,85 \$	1 169 038,82 \$		552 677,93 \$
QV768288C03	2015	119 750,52 \$	144 800,32 \$	269 413,62 \$	411 535,79 \$

- Celui-ci dépose des avis d'opposition à l'encontre de ces Cotisations Antérieures CV le 6 janvier 2021<sup>22</sup>, mais introduit son recours en justice après l'expiration du délai de 180 jours prévu par la loi pour ce faire.

### **Positions des parties**

[36] Les motifs de contestation de la détermination émise à l'encontre de SENC et des avis de cotisation émis à l'encontre des Associés sont détaillés dans les prochains paragraphes.

### **Les demandeurs**

[37] Dans le contexte de la présente affaire, les demandeurs assimilent le paiement de l'allocation pour améliorations locatives que SENC accordée à Brookfield à un paiement pour incitation à la location (« **PIL** »), du fait que Brookfield a demandé d'obtenir cet avantage dans le cadre des négociations ayant mené à la conclusion du Bail.

[38] Pour les demandeurs, l'interprétation de l'ensemble des clauses du Bail relatives au paiement des loyers de base et additionnels payables par Brookfield permet de

<sup>21</sup> Pièce DCV-2, Avis de cotisations, en liasse. Les montants réclamés tiennent compte des paiements effectués et incluent des intérêts de 215 469,66 \$ pour l'année 2013 et 42 297,95 \$ pour l'année 2015.

<sup>22</sup> Pièces P-17, P-20.

déterminer que la nature réelle de ce paiement et son effet juridique correspond à un d'un loyer et non d'une créance comme le suggère l'ARQ, du fait que :

- a) L'entente intervenue entre SENC et Brookfield est un Bail dont les clauses accessoires doivent s'interpréter à la lumière de la nature juridique de l'objet principal du contrat que les parties ont convenu.
- b) Il est de nature courante de réclamer un loyer pour tenir compte des déboursés supplémentaires imprévus au moment de la détermination du loyer de base.
- c) L'intention commune des parties a toujours été de traiter l'allocation pour améliorations locatives comme étant un PIL faisant partie intégrante du loyer de base.
- d) Les parties ont toujours eu l'intention d'être liées par une convention de bail et elle est corroborée par leurs agissements.
- e) SENC a traité les mensualités qu'elle a reçues de Brookfield comme du revenu de location dans ses états financiers et ses déclarations de revenus et non comme une créance, en conformité de ce qui est prévu au Bail.
- f) Lorsque SENC a vendu l'immeuble en 2018, aucune cession de créances n'a eu lieu, de sorte que SENC n'a été « remboursée » que partiellement du montant du PIL qu'elle a payé, le solde du montant ayant bénéficié au nouveau propriétaire de l'immeuble.
- g) La déduction du PIL à titre de dépense courante dans l'année dans laquelle elle a été encourue représente une image fidèle du bénéfice de SENC.

[39] Les demandeurs soutiennent que le PIL est déductible du revenu de SENC dans l'année où il a été encouru pour les motifs suivants :

- a) Il avait pour but d'inciter Brookfield à signer le Bail afin de gagner un revenu de location.
- b) Il s'agit d'une dépense normalement effectuée par les contribuables qui exploitent une entreprise de location d'immeubles commerciaux.

- c) Brookfield a demandé le PIL dans le cadre de son appel d'offres et la conclusion du Bail permettait à SENC d'exploiter son immeuble autrement inoccupé.
- d) Le paiement n'a pas été effectué en vue de l'acquisition d'une immobilisation, de la création ou de l'expansion de l'entreprise. Au contraire, il faisait partie intégrante des opérations commerciales normales de SENC, dont le succès dépendait largement de sa capacité à attirer et retenir des locataires afin de générer des revenus locatifs à long terme.
- e) SENC a réclamé la dépense telle que permise par les lois fiscales.

[40] Les demandeurs ajoutent que dans la mesure où leur position quant à la nature du PIL et sa déductibilité des revenus de SENC pour l'année 2015 n'était pas retenue, l'imposition d'une pénalité pour négligence flagrante n'est tout de même pas justifiée puisque ni SENC ni ses Associés n'ont sciemment fait de faux énoncés ou omissions dans des circonstances qui équivalent à de la négligence flagrante. Ils allèguent en fait qu'ils ont demandé et suivi l'avis de leurs comptables et de leurs fiscalistes quant au traitement fiscal du paiement fait à Brookfield.

### L'ARQ

[41] L'ARQ soutient que l'allocation est une avance de fonds par SENC à sa locataire Brookfield, que celle-ci s'est engagée à lui rembourser sur la durée du Bail. Elle ajoute que sur le plan de la qualification juridique, elle correspond à celui d'un « simple prêt » et non à une dépense d'entreprise qui peut être déduite dans le calcul du revenu imposable de l'année où elle a été déboursée.

[42] C'est sur la base de cette prémisse que l'ARQ a corrigé la déclaration de revenus de SENC pour l'année 2015. Quant aux cotisations émises à l'encontre des Associés, elle les a établies en se fondant sur les conclusions et les hypothèses de faits retenues à l'encontre de SENC.

[43] De façon alternative, l'ARQ considère que l'allocation accordée au locataire aurait dû être comptabilisée sur la durée du Bail selon une formule linéaire.

[44] S'autorisant des articles 128, 1007.1 et 1049 de la LI, et de l'article 95.1 de la LAF, l'ARQ justifie d'avoir imposé des pénalités aux demandeurs par la négligence flagrante

dont elle estime qu'ils ont fait preuve en omettant sciemment de déclarer la totalité de leurs revenus.

[45] L'ARQ estime en effet que les Associés sont des hommes d'affaires aguerris qui possèdent une très vaste expérience du domaine de l'immobilier et de la construction, et qu'ils auraient donc dû faire preuve de plus de prudence lors de la production de leurs déclarations de revenus pour l'année 2015.

[46] De plus, l'ARQ est d'avis que les représentations offertes par les Associés et leurs mandataires pour tenter de justifier d'avoir déduit de leurs revenus respectifs le montant de l'allocation payée Brookfield étaient peu ou pas crédibles, et n'étaient pas supportées par les entrées du système comptable de SENC.

[47] Enfin, l'ARQ soutient que les Associés savaient ou devaient savoir que l'allocation ne pouvait raisonnablement constituer une dépense courante.

#### **I. LES QUESTIONS EN LITIGE**

[48] Pour décider de la présente affaire, le Tribunal répondra aux questions suivantes :

1. Quel est l'objet essentiel du contrat liant SENC à Brookfield et quelle est la qualification de l'allocation?
2. La méthode de déduction choisie par les demandeurs est-elle conforme aux principes commerciaux généralement reconnus (PCGR)?
3. La méthode de déduction choisie par les demandeurs est-elle conforme aux principes reconnus par la jurisprudence?
4. La méthode de déduction choisie par les demandeurs donne-t-elle une image fidèle de leurs revenus pour l'année 2015?
5. L'imposition d'une pénalité en vertu de l'article 1049 de la LI est-elle mal fondée?
6. Les demandeurs ont-ils droit au remboursement des frais d'expert à titre de frais de justice?

## II. L'ANALYSE

[49] Avant de répondre aux questions soulevées par les contestations de cotisations, il y a d'abord lieu de poser les principes applicables.

### Présomption de validité des cotisations

[50] Les cotisations fiscales jouissent d'une présomption de validité<sup>23</sup>. Pour la repousser, les contribuables doivent présenter une preuve *prima facie* de leur inexactitude<sup>24</sup> en réfutant les hypothèses factuelles sur lesquelles elles s'appuient<sup>25</sup>.

[51] Une preuve *prima facie* est constituée d'éléments qui revêtent un tel degré de précision et de probabilité en faveur d'un contribuable que la cour doit l'accepter<sup>26</sup>. Une simple négation des faits qui sous-tendent la cotisation ne suffit pas<sup>27</sup>. Les contribuables doivent démontrer en quoi les faits sur lesquels les cotisations s'appuient sont incorrects<sup>28</sup>.

[52] Pour convaincre le Tribunal, la preuve des contribuables doit comporter un certain degré de précision et de probabilité<sup>29</sup>. Ils doivent offrir des témoignages clairs, non ébranlés en contre-interrogatoire. Leur crédibilité ne doit pas être mise en doute et ils ne doivent pas être contredits par la preuve de l'ARQ<sup>30</sup>.

---

<sup>23</sup> Art. 1014 LI; *Alertpay Incorporated c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 46, par. 31 (*Alertpay*); *Ouyang c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 7975, par. 94.

<sup>24</sup> *Id.*, par. 26; *3096-4035 Québec inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 1039, par. 31 (*3096-4035 Québec inc. c. ARQ*).

<sup>25</sup> *Chen (Succession de Pourafzal) c. Agence du revenu du Québec*, 2021 QCCQ 1453, par. 22 (*Chen c. ARQ*).

<sup>26</sup> *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, 1997 CanLII 357 (CSC), par. 92-93 (*Hickman Motors*); *Alertpay*, préc., note 23, par. 25; *Delorme c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 1295, par. 27.28 (demande d'autorisation d'appel rejetée : 2021 CanLII 32433 (CSC)) (*Delorme*).

<sup>27</sup> *Alertpay*, *id.*, par. 27; *Delorme*, *id.*; *3096-4035 Québec inc. c. ARQ*, préc., note 24 par. 31; *St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1442, par. 12 (*St-Georges*).

<sup>28</sup> *Gervais Auto inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2021 QCCA 459, par. 19; *Leduc c. Agence du revenu du Québec*, 2024 QCCQ 5285, par. 214-215 (appel rejeté sur requête, 2024 QCCA 1621).

<sup>29</sup> *Alertpay*, préc., note 23, par. 26.

<sup>30</sup> *Id.* La Cour réfère à *St-Georges*, *id.*, par. 13, faisant référence à l'arrêt *Hickman Motors*, préc., note 26 et *Agence du revenu du Québec c. Lavoie*, 2015 QCCA 750, par. 15.

[53] Les contribuables peuvent également renverser la présomption de validité d'une cotisation en prouvant que la méthode utilisée par l'ARQ n'était pas fiable ou que les conditions requises pour y recourir n'ont pas été observées<sup>31</sup>.

[54] Si les contribuables réussissent à renverser la présomption de validité des avis des cotisations, l'ARQ doit alors établir la validité des cotisations<sup>32</sup>. En pratique, cet exercice se fait simultanément, lors de présentation de la preuve en demande, puis celle en défense, par l'ARQ.

### **Les principes applicables aux paiements d'allocations aux locataires**

[55] La qualification ou caractérisation d'une dépense est une question mixte de droit et de fait, puisque les faits sont intimement liés aux principes juridiques applicables.<sup>33</sup>

[56] Dans l'arrêt *Candere*<sup>34</sup>, la Cour suprême du Canada devait répondre aux questions de savoir si le versement d'une allocation au locataire peut être déduit entièrement du revenu du locateur dans l'année où il a été effectué ou si le ministre du Revenu a le droit d'insister pour qu'il soit amorti sur la durée du bail auquel il se rapporte.

[57] La Cour suprême établit que lorsqu'il n'existe aucune règle précise dans la loi ou élaborée par la jurisprudence, un contribuable est libre de calculer son revenu conformément aux principes commerciaux reconnus et d'adopter celui qui convient à sa situation, dans la mesure où il n'est pas incompatible avec le droit et qu'il donne une image fidèle de son bénéficiaire pour l'année<sup>35</sup>.

[58] La Cour précise que le ministre ne peut exiger qu'une méthode qui s'appuie sur les principes commerciaux et la pratique des affaires soit employée de préférence à une autre qui bénéficie d'un appui égal, lorsque la méthode choisie par le contribuable permet d'obtenir une image fidèle de son revenu pour l'année d'imposition visée<sup>36</sup>. Elle ajoute

---

<sup>31</sup> *Alertpay*, préc., note 23, par. 31 ; *Nault c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCQ 4556, par. 31 ; qui réfère à *Compagnie de tabac Dynasty inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2013 QCCQ 12995, par. 41-43 et 47.

<sup>32</sup> *Alertpay*, *id.*, par. 28. La Cour réfère à : *Durand c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2004 CanLII 13873 (QC CA), par. 17 (C.A.) ; *Rébec inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCA 1732, par. 5 ; *Bermex International inc. c. Agence du Revenu du Québec*, 2013 QCCA 1379, par. 23 ; *St-Georges c. Québec*, préc., note 27, par. 9.

<sup>33</sup> *Johns-Manville Canada Inc. c. R.*, [1985] 2 R.C.S. 46, p. 62.

<sup>34</sup> *Candere ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, par. 27 (*Candere*).

<sup>35</sup> *Id.*, par. 42.

<sup>36</sup> *Id.*

que le critère juridique du « bénéfice » doit viser à déterminer quelle méthode comptable dépeint le mieux la situation financière du contribuable<sup>37</sup>.

[59] Sur la question du calcul du bénéfice, la Cour rappelle que les dépenses engagées dans le but de gagner un revenu doivent en être déduites aux fins du calcul du revenu imposable pour l'année en question<sup>38</sup>. Elle précise :

49. [...] Dans les cas où une dépense est engagée principalement dans le but précis de gagner un revenu distinct et identifiable, on obtiendra en général une image plus fidèle du bénéfice en déduisant cette dépense du revenu imposable au cours de l'année où le revenu est réalisé. Cependant, la question de savoir si une dépense particulière a dans les faits été effectuée principalement à cette fin et s'il est possible ou approprié de « rattacher » cette dépense à un revenu précis, soit courant soit futur, donnera toujours lieu à discussion, à la lumière des principes commerciaux reconnus.

50. [...] dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition donnée, le contribuable doit adopter une méthode de calcul qui ne soit pas incompatible avec la Loi ou les autres règles de droit établies, qui soit conforme avec les principes commerciaux reconnus et qui produise une image fidèle de son revenu pour l'année en question. Dans les cas les plus simples, il ne sera même pas nécessaire de recourir formellement aux divers principes commerciaux reconnus, car la simple formule qui consiste à appliquer aux revenus les dépenses engagées dans le but de les gagner est toujours le facteur déterminant fondamental.

52. [...] lorsque le différend porte sur la méthode de calcul appropriée, le contribuable n'a qu'à prouver que son revenu a été calculé d'une manière compatible avec le paragraphe précédent, c'est-à-dire que le chiffre obtenu était conforme au cadre juridique existant alors et donne une image fidèle de sa situation financière pour l'année en question. Il y a alors déplacement de la charge de la preuve et le ministre est alors tenu de prouver que le chiffre ne constitue pas une image fidèle du revenu ou qu'une autre méthode de calcul donnerait une image plus fidèle. Ce faisant, toutefois, je souligne que le ministre n'a pas le droit de se fonder sur certains principes commerciaux reconnus en invoquant qu'ils sont intrinsèquement préférables à d'autres. Si la méthode choisie par le contribuable est par ailleurs acceptable du point de vue du droit et conforme à ces principes reconnus, alors le ministre ne peut pas affirmer que d'autres principes auraient dû être utilisés, sauf dans les cas où leur application aurait produit une image plus fidèle du revenu.

(Soulignements dans le texte original)

---

<sup>37</sup> *Id.*, par. 44.

<sup>38</sup> *Id.*, par. 49.

[60] Sur la question de la détermination du bénéfice, la Cour suprême s'exprime comme suit :

53. [...]

(1) La détermination du bénéfice est une question de droit.

(2) Le bénéfice tiré d'une entreprise pour une année d'imposition est déterminé en déduisant des revenus tirés de l'entreprise pour l'année en question les dépenses engagées pour gagner ces revenus: M.N.R. c. Irwin, précité, Associated Investors, précité.

(3) Dans la détermination du bénéfice, l'objectif est d'obtenir une image fidèle du bénéfice du contribuable pour l'année visée.

(4) Dans la détermination du bénéfice, le contribuable est libre d'adopter toute méthode qui n'est pas incompatible avec:

a) les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;

b) les principes dégagés de la jurisprudence ou les « règles de droit » établis;

c) les principes commerciaux reconnus.

(5) Les principes commerciaux reconnus, notamment ceux codifiés formellement dans les PCGR, ne sont pas des règles de droit, mais des outils d'interprétation. Dans la mesure où ils peuvent influencer le calcul du revenu, ils ne le feront qu'au cas par cas, selon les faits relatifs à la situation financière du contribuable.

(6) En cas de nouvelle cotisation, une fois que le contribuable a prouvé qu'il a donné une image fidèle de son revenu pour l'année, image qui est compatible avec la Loi, la jurisprudence et les principes commerciaux reconnus, il incombe alors au ministre de prouver que le chiffre fourni ne donne pas une image fidèle ou qu'une autre méthode de calcul fournirait une image plus fidèle.

(Soulignements dans le texte original)

[61] La Cour suprême retient que les allocations accordées par un locateur à ses locataires afin d'aménager les lieux loués peuvent être qualifiées de PIL puisqu'ils sont des « paiements contractuels faits volontairement par des locataires, dans le but d'inciter des locataires à conclure des baux à long terme », et ce, même si les avantages auxquels ils donnent lieu se concrétisent dans les années subséquentes à celle où les paiements sont effectués<sup>39</sup>. Elle conclut que la méthode de calcul utilisée par le contribuable (la même que celle utilisée par SENC dans la présente affaire) n'est pas incompatible avec la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou une autre règle de droit, le législateur n'ayant pas prévu,

<sup>39</sup> *Id.*, par. 57.

comme il l'a fait pour d'autres dépenses, que l'allocation que constitue ce versement doit nécessairement être amortie<sup>40</sup>.

[62] La Cour d'appel fédérale a par la suite précisé que le fait qu'une allocation n'ait pas été envisagée comme une condition essentielle à la conclusion d'un bail n'est pas pertinente à la détermination de son caractère incitatif<sup>41</sup>.

[63] Dans son arrêt *Ikea*, appelée à décider du traitement fiscal adéquat d'une allocation au locataire, la Cour suprême établit qu'elle relève du compte de produits et qu'aux fins des impôts, elle doit être incluse dans le revenu du contribuable qui la reçoit, puisqu'elle est reçue dans le cadre d'activités commerciales ordinaires. Elle ajoute que, lorsque le paiement a été négocié par les parties comme condition de la signature d'un bail, il est inextricablement lié à ces activités<sup>42</sup>.

[64] Dans l'arrêt *Motter*<sup>43</sup>, la Cour d'appel précise que les allocations aux locataires ne constituent pas en soi une catégorie de dépenses de biens aux fins du calcul du revenu d'une entreprise, non plus qu'une sous-catégorie de dépenses courantes. Comme tout autre dépense ou débours, ces allocations doivent faire l'objet d'une analyse au cas par cas<sup>44</sup>.

[65] Dans cette affaire, le bail prévoyait que la construction de l'immeuble et son aménagement intérieur étaient de l'entière responsabilité du locateur :

<p><b><u>30. CONSTRUCTION OF THE BUILDING</u></b></p> <p>LESSOR assumes the entire responsibility of the preparation of the Land to erect the BUILDING, the environmental clean-up of the Land, if required, and the performance of all work required to satisfy its obligations under the Lease and allow LESSEE to move into the LEASED PREMISES by the Occupancy Date. [...]</p>	<p>[TRADUCTION PAR LE TRIBUNAL]</p> <p><b><u>30. CONSTRUCTION DU BÂTIMENT</u></b></p> <p>Le LOCATEUR assume l'entière responsabilité de la préparation du Terrain pour la construction du BÂTIMENT, de la dépollution environnementale du Terrain, si nécessaire, et de l'exécution de tous les travaux nécessaires à l'exécution de ses obligations au titre du Bail et à l'emménagement du LOCATAIRE dans les LOCAUX LOUÉS à la Date d'Occupation. [...]</p>
---	--

<sup>40</sup> *Id.*, par. 54 - 55.

<sup>41</sup> *Glencore Canada Corporation c. R.*, 2024 FCA 3, par. 62-63 (demande d'autorisation d'appel rejetée : 2024 CanLII 74742).

<sup>42</sup> *Ikea Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 196 (*Ikea*) ; *Ikea Ltd. c. Canada*, 1993 CanLII 17324 (CCI), p. 2151.

<sup>43</sup> *Motter c. Agence du revenu du Québec*, 2021 QCCA 72 (*Motter*).

<sup>44</sup> *Id.*, par. 36.

500-80-040518-202  
500-80-041212-219  
500-80-041213-217  
500-80-041924-219

PAGE : 18

**31. CONSTRUCTION OF LESSEE'S IMPROVEMENTS**

It is acknowledged between the LESSOR and the LESSEE that the Initial LESSEE Improvements are intended to be executed as part of the overall contract for the construction of the BUILDING and be installed concurrently with the base building systems in order to minimize the costs of the Initial LESSEE Improvement.

LESSOR agrees to exert reasonable efforts in order to minimize the costs of the Initial LESSEE Improvements.

Prior to calling for tenders, LESSOR and LESSEE will mutually agree on the list of the Initial LESSEE Improvements.

Opening of tenders shall take place at the LESSOR's offices, on the date and time specified in the call for tenders. No bid will be opened without a duly authorized representative of the LESSEE being present.

LESSOR shall enter into all contractual relationships with, and assume solely the entire costs of all contractors, architects and consulting professionals, as well as such other persons it may deem necessary to engage in relation to the construction of the LEASED PREMISES including, without limitation, the cost of complete working drawings and specifications and supervision of the work. There shall be excluded from the application of the immediately preceding sentence any contractual relationship directly entered into between LESSEE and such persons. Subject to those cases where they are the LESSEE's responsibility as contemplated above, the LESSOR agrees to save and hold harmless the LESSEE from and indemnify the LESSEE for any and all claims for fees, expenses and related matters made against it by the LESSOR's architect and/or contractors or any other person in connection with the construction of the Property and/or the Initial LESSEE Improvements.

**31. CONSTRUCTION D'AMELIORATIONS LOCATIVES**

Il est convenu entre le LOCATEUR et le LOCATAIRE que les Améliorations Initiales du LOCATAIRE seront réalisées dans le cadre du contrat global de construction du BÂTIMENT et installées simultanément avec les systèmes de base du bâtiment afin de minimiser les coûts des Améliorations Initiales du LOCATAIRE.

Le LOCATEUR s'engage à déployer tous les efforts raisonnables pour minimiser les coûts des Améliorations Initiales du LOCATAIRE.

Avant l'appel d'offres, le LOCATEUR et le LOCATAIRE conviendront mutuellement de la liste des Améliorations Initiales du LOCATAIRE.

L'ouverture des offres aura lieu dans les bureaux du LOCATEUR, à la date et à l'heure indiquées dans l'appel d'offres. Aucune offre ne sera ouverte sans la présence d'un représentant dûment habilité du LOCATAIRE.

Le LOCATEUR conclura toutes les relations contractuelles avec tous les entrepreneurs, architectes et consultants, ainsi qu'avec toute autre personne qu'il jugera nécessaire de faire appel pour la construction des LOCAUX LOUÉS, et assumera seul l'intégralité des frais de ces derniers, y compris, sans limitation, le coût des plans et devis d'exécution complets et de la supervision des travaux. Est exclue de l'application de la phrase précédente toute relation contractuelle directement conclue entre le LOCATAIRE et ces personnes. Sous réserve des cas où ils relèvent de la responsabilité du LOCATAIRE comme prévu ci-dessus, le LOCATEUR s'engage à préserver et à dégager de toute responsabilité le LOCATAIRE et à l'indemniser de toutes réclamations pour honoraires, dépenses et questions connexes formulées contre lui par l'architecte et/ou les entrepreneurs du LOCATEUR ou toute autre personne en rapport avec la construction de la Propriété et/ou les Améliorations Initiales du LOCATAIRE

[66] L'article 28 du bail, dans l'affaire *Motter*, prévoyait que le locateur fournirait une allocation d'amélioration initiale de 25 \$ le pied carré de superficie locative brute. Le locateur a émis, d'abord, une facture au locataire pour les travaux qu'il a qualifiés de « modification » (« *change orders* »), puis une note de débit pour 75 % du montant facturé. Le locataire a payé le solde représentant 25 % de la facture en question.

[67] Dans cette affaire, le locateur n'a pas fait un paiement au locataire. Il s'est engagé à construire et aménager l'immeuble objet du bail pour en fournir la jouissance paisible au locataire, et, dans le cadre du débat sur la qualification de la dépense de construction, n'a fourni aucune explication pour justifier d'avoir pris en charge l'aménagement de l'immeuble.

[68] C'est dans ce contexte que l'ARQ, confirmée par la Cour du Québec et la Cour d'appel, a refusé de considérer le coût des travaux d'aménagements que le locateur a engagé comme une dépense courante.

[69] La Cour d'appel nuance ainsi la jurisprudence suivant laquelle des paiements faits à des locataires ou pour leur compte sont considérés comme des dépenses courantes, en précisant que dans tous les cas, la nature du paiement ressort des circonstances de l'espèce<sup>45</sup>.

[70] À titre d'exemple, la Cour d'appel réfère à l'affaire *Oxford Shopping Centres Ltd. c. R.*<sup>46</sup>, dans laquelle la Cour fédérale considère que « c'est la nature de l'avantage à gagner qui, plus que toute autre caractéristique [...] permettra de classer les dépenses visées en dépenses de capital ou dépenses de revenu ». Elle précise que les arrêts *Canderel* et *Toronto College Park Ltd.* ne portent pas sur la nature courante des allocations. Comme dans ces deux affaires il est acquis au débat que les allocations sont de nature courante. Aussi, il s'agit plutôt, dans ces affaires, de décider si elles peuvent être déduites entièrement du revenu de l'entreprise pour l'année où elles ont été versées ou si elles doivent l'être pour la durée des baux (le principe de l'appariement, du rattachement ou du « *matching* »)<sup>47</sup>.

[71] Les principes étant posés, il y a lieu d'aborder les questions en litige.

---

<sup>45</sup> *Id.*, par. 37.

<sup>46</sup> [1980] 2 C.F. 89.

<sup>47</sup> *Motter*, préc., note 43, par. 43.

1. **Quel est l'objet essentiel du contrat liant SENC à Brookfield et quelle est la qualification de l'allocation versée au locataire ?**

[72] L'interprétation et la qualification d'un contrat relèvent d'une question mixte de fait et droit<sup>48</sup>. Pour les motifs qui suivent, le Tribunal conclut que la nature essentielle du contrat qui liait SENC et Brookfield en est une de louage.

[73] L'autonomie de la volonté des parties est un principe fondamental en droit civil québécois en vertu duquel les parties peuvent régir leurs relations comme elles le souhaitent, dans les limites prévues par la loi et l'ordre public<sup>49</sup>.

[74] Un contrat est un accord de volontés par lequel des personnes s'obligent les unes envers les autres<sup>50</sup>. Il se trouve dans leur volonté commune<sup>51</sup>. L'objet du contrat est l'opération juridique envisagée par les parties au moment de sa conclusion<sup>52</sup>.

[75] La qualification du contrat s'intéresse à son objet. Elle est liée à la détermination et à l'effet juridique de la prestation essentielle que les parties ont réellement voulue, aux circonstances de sa formation et à la manière dont les parties l'ont exécuté<sup>53</sup>. La qualification du contrat vise ainsi à le rattacher à une catégorie pour « déterminer le régime juridique qui lui est applicable et circonscrire le contenu des obligations qui en découlent »<sup>54</sup>.

[76] Le Tribunal n'est pas lié par la qualification que les parties ont donné au contrat, mais plutôt par leur véritable intention commune quant au contenu de leurs obligations<sup>55</sup>. Ainsi, une nouvelle qualification est possible lorsque la désignation de l'opération par les parties ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables<sup>56</sup>. Toutefois, la

<sup>48</sup> 9094-5353 Québec inc. c. Gestion MS 3000 inc., 2022 QCCA 870, par. 4.

<sup>49</sup> Art. 1425 et 1426 C.c.Q. ; Uniprix inc. c. Gestion Gosselin et Bérubé inc., 2017 CSC 43, par. 1.

<sup>50</sup> Code civil du Québec, RLRQ, c. CCQ-1991, art. 1378, 1385 et 1433 (C.c.Q.).

<sup>51</sup> Québec (Agence du revenu) c. Services Environnementaux AES inc., 2013 CSC 65, par. 32.

<sup>52</sup> Art. 1410 et 1412 C.c.Q.

<sup>53</sup> Uniprix inc. c. Gestion Gosselin et Bérubé inc., préc., note 49, par. 28, 29 et 38 ; Continental Bank Leasing Corp. c. Canada, [1998] 2 R.C.S. 298, par. 21 ; 9094-5353 Québec inc. c. Gestion MS 3000 inc., préc., note 48 ; Montréal, Maine & Atlantique Canada Cie/Montreal, Maine & Atlantic Canada Co. (M.M.A.) (Arrangement relatif à), 2014 QCCA 2072, par. 34 ; Didier LLUELLES et Benoît MOORE, *Droit des obligations*. 2<sup>e</sup> éd., Montréal, Éditions Thémis, 2012, n° 1733, p. 958 et n° 1734, p. 959.

<sup>54</sup> Domtar inc. c. Axa Assurances inc., 2019 QCCA 1736, par. 44.

<sup>55</sup> Id. ; Uniprix inc. c. Gestion Gosselin et Bérubé inc., préc., note 53, par. 38.

<sup>56</sup> Shell Canada Ltée c. Canada, [1999] 3 R.C.S. 616, par. 39 ; J.D. Irving Limited c. Agence du revenu du Québec, préc., note 61, par. 73-75.

réalité économique d'une situation ne justifie pas de requalifier les rapports juridiques établis par les parties.

[77] Lorsque les termes d'un contrat sont clairs, ils s'imposent au Tribunal dont le rôle se limite alors à les appliquer à la situation factuelle qui lui est soumise, afin de ne pas détourner ses effets de la volonté des parties et bouleverser les conséquences économiques qu'elles ont voulues<sup>57</sup>.

[78] Dans sa recherche de l'intention réelle des parties, le Tribunal ne doit pas s'arrêter au sens littéral des termes du contrat, mais rechercher la véritable intention des parties derrière ceux-ci<sup>58</sup>. Pour ce faire, il peut tenir compte du comportement des parties dans l'exécution du contrat, qui illustre et incarne la compréhension qu'elles ont de leur contrat<sup>59</sup>.

[79] Lorsque la théorie du trompe-l'œil ne s'applique pas (comme c'est le cas en l'instance), il faut examiner les documents qui constatent l'opération pour déterminer si les parties ont satisfait aux conditions de création de l'entité juridique qu'elles entendaient créer<sup>60</sup>.

[80] En matière fiscale, en l'absence d'une disposition expresse contraire à la loi et lorsque rien ne permet de conclure que l'opération en cause est un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par les contribuables doivent être respectés<sup>61</sup>.

[81] Voyons ce qu'il en est dans la présente affaire.

\* \* \*

[82] Les Associés détiennent ensemble ou séparément d'autres immeubles locatifs (commercial ou résidentiel) que celui sis au 41, rue Victoria à Gatineau.

[83] Les immeubles dans lesquels Pierre et Camille Villeneuve détiennent des intérêts sont gérés et administrés par une société nommée Multivesco inc., dont Bernard Raymond est le président-directeur général. SENC est gérée par Multivesco. En

---

<sup>57</sup> *Uniprix inc. c. Gestion Gosselin et Bérubé inc.*, préc., note 53, par. 34-35.

<sup>58</sup> *Id.*, par. 35-37.

<sup>59</sup> *H & R Transport Ltd. c. 9171-5367 Québec inc.*, 2019 QCCA 810, par. 24.

<sup>60</sup> *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 RCS 298, par. 21.

<sup>61</sup> *Shell Canada Ltée c. Canada*, préc. note 61, par. 39 ; *Senza inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1335, par. 20-21 ; *J.D. Irving Limited c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCQ 2423, par. 73-75 (conf. par 2022 QCCA 241).

2015, le secteur de la comptabilité de Multivesco est sous la responsabilité de Charles Beaudoin.

[84] La relation contractuelle qui lie Brookfield à SENC est initiée à l'automne 2013 par Brookfield, lorsqu'elle cherche un immeuble « *Built to Suit* » aménagé selon ses besoins spécifiques dans un emplacement stratégique. Son courtier, Bernard St-Onge, s'adresse en ces termes à Charles Beaudouin, qui représente SENC <sup>62</sup>:

Your financial proposal should be for « Base Building » conditions with finished washrooms and finished ceiling system on each floor.

[...] Please also include in your proposal a financial formula for the amortization of the Landlord's contribution towards tenant fit ups. It is the intention of Brookfield to engage the Developer (Builder) to construct its leasehold improvements.

[85] Ainsi, lorsque SENC répond à l'appel d'offres, elle y inclut une allocation au locataire conformément à la demande du courtier de Brookfield. Nathalie Pilotte, une représentante de Brookfield, témoigne au procès et précise que la question d'une allocation du locateur pour l'aménagement des lieux loués n'était pas en soit déterminante. Cependant, il demeure que son courtier, Bernard St-Onge, a quant à lui expressément demandé à SENC de prévoir une telle clause dans son offre. Aussi, pour le locateur, cela en faisait une considération importante dont il a dû tenir compte dans l'élaboration de la proposition de location qu'il a ensuite présentée à Brookfield <sup>63</sup>.

[86] Il est utile de rappeler, en lien avec cette disposition de l'offre de location, que l'article 1396 C.c.Q. établit que « l'offre de contracter, faite à une personne déterminée, constitue une promesse de conclure le contrat envisagé, dès lors que le destinataire manifeste clairement à l'offrant son intention de prendre l'offre en considération et d'y répondre dans un délai raisonnable ou dans celui dont elle est assortie ».

[87] Selon les témoignages de Bernard Raymond et des Associés, lorsque SENC répond à l'appel d'offres de Brookfield, son objectif principal est d'obtenir un locataire de

---

<sup>62</sup> Pièce P-24, Courriel de Bernard St-Onge à Charles Beaudoin du 9 octobre 2013. Témoignages de Nathalie Pilotte et Nathan Smith le 30 janvier 2024.

<sup>63</sup> À tout événement, tel qu'il appert des enseignements de la Cour d'appel fédérale dans *Glencore Canada Corporation c. R* (précité, note 41), le fait qu'une allocation n'ait pas été envisagée comme condition essentielle à un bail n'est pas en soit pertinente à la détermination de son caractère incitatif.

« Classe A » et des revenus de location à long terme pour pallier le manque à gagner créé par le départ de la Caisse Desjardins de l'immeuble sis au 41, rue Victoria<sup>64</sup>.

[88] Bernard Raymond, les Associés, Nathan Smith et Bernard St-Onge ont chacun témoigné que le fait de prévoir une allocation au locataire pour l'aménagement des lieux loués avait un impact direct sur les entrées de fonds nécessaires pour SENC afin de rendre le projet rentable.

[89] Certains articles pertinents du Bail ont déjà été cités. D'autres s'avèrent aussi utiles pour la solution du litige.

[90] Ainsi, l'article 3.4 prévoit notamment que SENC ne doit pas louer les espaces vacants à un locataire qui pourrait interférer avec les activités et la réputation de Brookfield et sa jouissance paisible des lieux loués.

[91] L'article 6.1 fixe le loyer de base (*Basic Rent*) à 19 \$ le pied carré, plus les taxes applicables, alors que l'article 6.2.3 précise que le loyer additionnel, soit la part de Brookfield au paiement des taxes foncières et des frais d'exploitation, est approximativement de 14 \$ le pied carré pour l'année 2015 plus les taxes applicables, montant qui doit être ajusté annuellement en fonction des dépenses réelles reliées à l'immeuble.

[92] Le loyer mensuel de Brookfield a par ailleurs été majoré de 25 555,43 \$ dès le 1<sup>er</sup> décembre 2015, pour répartir le remboursement de l'allocation sur la durée initiale du Bail<sup>65</sup>, comme cela était prévu et le montant total mensuel payable établi à 446 494,02 \$. Le montant correspondant au remboursement de l'allocation a été officiellement intégré au loyer de base par l'amendement au Bail signé le 1<sup>er</sup> mars 2018<sup>66</sup>.

[93] Le cœur du litige porte sur l'article 11 du Bail reproduit ci-dessous et traduit par le Tribunal :

---

<sup>64</sup> Entente partielle sur les faits, par. 21. Témoignages de Bernard Raymond, Pierre Villeneuve, Camille Villeneuve et Gilles Desjardins, les 29 et 30 janvier 2024.

<sup>65</sup> Pièce P-32, Avis de loyer du 7 avril 2016.

<sup>66</sup> Pièce P-37.

[TRADUCTION PAR LE TRIBUNAL]

<p>11. LEASEHOLD IMPROVEMENT ALLOWANCE</p> <p>11.1. <b>Allowance.</b> The Lessor agrees and undertakes to pay Lessee, if required pursuant to Section 11.3, an allowance of not more than forty dollars (\$40.00) per square foot of rentable area, plus applicable taxes to defray part or all of the Lessee's expenses for initial leasehold improvements (the "<b>Lessee's Leasehold Improvements</b>"), which shall become and remain Lessee's property.</p>	<p>11. ALLOCATION POUR AMÉLIORATION LOCATIVE</p> <p>11.1. <b>Allocation.</b> Le bailleur accepte et s'engage à verser au locataire, si nécessaire conformément à la section 11.3, une allocation ne dépassant pas quarante dollars (40,00 \$) le pied carré de superficie locative, plus les taxes applicables, afin de couvrir tout ou partie des dépenses engagées par le locataire pour les améliorations initiales apportées au bien loué (les « <b>Améliorations Locatives</b> »), qui deviendront et resteront la propriété du locataire.</p>
<p>11.2. <b>Amortization.</b> Reimbursement of the allowance by the Lessee shall be amortized over the Lease Term and added to the Basic Rent, interest free.</p>	<p>11.2. <b>Amortissement.</b> Le remboursement de l'Allocation par le locataire sera amorti sur la durée du bail et <u>ajouté au loyer de base, sans intérêt.</u></p>
<p>11.3. <b>Request.</b> Such Allowance shall be requested by the Lessee to the Lessor on or before the Fixturing Period Commencement Date. If Lessee has not requested the Allowance on or before the Fixturing Period Commencement Date, the Lessee shall be deemed to have waived its right thereto.</p>	<p>11.3. <b>Demande.</b> L'Allocation doit être demandée par le locataire au bailleur au plus tard à la date de début de la période d'installation. Si le locataire n'a pas demandé l'Allocation au plus tard à la date de début de la période d'installation, il sera considéré comme ayant renoncé à son droit à celle-ci.</p>
<p>11.4. <b>Payment of Allowance.</b> Unless payable in accordance with the terms of the Construction Management Agreement if applicable, the Allowance shall be payable by the Lessor within thirty (30) days following the receipt of all necessary documents supporting the request for same, including invoices and proof of payments. In addition, if the Lessor has failed to pay the Allowance by the Commencement Date, the Lessee shall be entitled to compensate and offset the payment of the Allowance plus any interest accrued thereon from any Rent payable hereunder.</p>	<p>11.4. <b>Paiement de l'Allocation.</b> Sauf si elle est payable conformément aux conditions du contrat de gestion de la construction, le cas échéant, l'indemnité est payable par le bailleur dans les trente (30) jours suivant la réception de tous les documents nécessaires à l'appui de la demande, y compris les factures et les preuves de paiement. En outre, si le bailleur n'a pas versé l'Allocation à la date de début, le locataire est en droit de compenser et de déduire le paiement de l'Allocation, majoré des intérêts courus, de tout loyer payable en vertu des présentes.</p>

(Nous soulignons)

[94] Le 19 juin 2014<sup>67</sup>, le 10 mars 2016<sup>68</sup> et le 22 septembre 2016<sup>69</sup>, SENC et Brookfield signent des addendas au Bail, notamment afin d'augmenter la superficie des lieux loués par Brookfield à 131 921,70 pieds carrés.

[95] L'article 1851 C.c.Q. définit le bail comme un « contrat par lequel une personne, le locateur, s'engage envers une autre personne, le locataire, à lui procurer, moyennant un loyer, la jouissance d'un bien, meuble ou immeuble, pendant un certain temps ».

[96] Le contrat qui liait SENC et Brookfield répond à toutes les conditions qui en font un bail : il comprend un immeuble objet de la location ; l'engagement du locateur à procurer la jouissance de l'espace objet du bail au locataire pendant une période déterminée ; et un engagement réciproque de la part du locataire, à savoir le paiement d'un loyer<sup>70</sup>.

[97] La légalité du contrat qui liait SENC et Brookfield n'est nullement remise en cause.

[98] Dans la situation à l'origine du présent litige, comme dans celle à l'origine des décisions de la Cour canadienne de l'impôt et de la Cour suprême dans l'affaire *Ikea*, l'allocation faisait partie intégrante des mesures économiques négociées entre le locateur et le locataire. Elle était indissociable du loyer à payer et du rendement économique que les parties attendaient de la relation commerciale entre elles<sup>71</sup>.

[99] La considération principale du contrat qui liait SENC et Brookfield était pour SENC de fournir la superficie convenue en contrepartie pour Brookfield de payer le loyer mensuel de 339 843,35 \$ (avant les taxes applicables), majoré éventuellement du montant correspond au « remboursement » de l'allocation répartie mensuellement sur le premier terme du Bail, soit 25 555,46 \$.

[100] En considération d'un loyer payable de 365 398,78 \$ pour les mois de décembre 2015 et janvier 2016 et d'un loyer de 388 340,10 \$<sup>72</sup> à compter du 1<sup>er</sup> février 2016, le

---

<sup>67</sup> Pièce P-34.

<sup>68</sup> Pièce P-35.

<sup>69</sup> Pièce P-36.

<sup>70</sup> Art. 1851 C.c.Q. ; *Montréal, Maine & Atlantique Canada Cie/Montreal, Maine & Atlantic Canada Co. (M.M.A.) (Arrangement relatif à)*, 2014 QCCA 2072, par. 31.

<sup>71</sup> *Ikea Ltd. v. Canada, id.*, p. 2153.

<sup>72</sup> Pièce P-32, Avis de loyer.

montant du loyer correspondant au « remboursement » de l'allocation représentait respectivement 7 % et 6,5 % du loyer payable, soit une infime portion de l'obligation de Brookfield.

[101] Par sa posture en lien avec l'article 11 du Bail, l'ARQ isole le terme « remboursement » de l'article 11.2, comme si le montant y correspondant devait être dissocié du loyer payable, afin que cette partie du contrat soit amputée ou extraite du Bail pour en faire un contrat de simple prêt.

[102] Avec égard, cette approche s'écarte de la règle d'interprétation prévue à l'article 1427 C.c.Q. selon laquelle les clauses d'un contrat s'interprètent les unes par rapport aux autres, pour donner à chacune le sens qui résulte de l'ensemble du contrat<sup>73</sup>. Qualifier l'article 11 comme constituant un contrat de « simple prêt » intégré au Bail aux seules fins pour l'ARQ de cotiser les demandeurs différemment dénature l'essence du contrat que les parties ont voulu<sup>74</sup>. Le Tribunal ne peut souscrire à cette interprétation.

[103] La preuve démontre que dans le contexte des négociations ayant mené à la conclusion du Bail, les articles 11.1 et 11.2 s'inscrivent dans l'intention de Brookfield de louer un local à SENC, et que, tel que le suggère l'article 1429 C.c.Q., le « remboursement » dont il est question au contrat est celui d'une dépense et non d'un prêt consenti au locataire. L'article 11.2 ne peut exister indépendamment du reste du contrat.

[104] Ainsi, la véritable qualification ou caractérisation de l'allocation consentie par SENC à Brookfield aux termes du Bail est un PIL et non un prêt. Il s'agit en effet d'un paiement incitatif effectué par le locateur, afin de favoriser la conclusion du Bail, mais qui est une véritable dépense de SENC, comme d'autres associées à l'exploitation d'un immeuble à revenus et qui contribuent éventuellement à déterminer le loyer payable afin de rendre l'opération profitable pour le locateur.

[105] Si elle était maintenue, la détermination faite par l'ARQ ferait en sorte que l'allocation payée par SENC à Brookfield ne serait jamais déductible des revenus de la société. Les demandeurs estiment cette position incompatible avec le principe universel selon lequel le calcul du bénéfice exige d'appliquer aux revenus les dépenses engagées

---

<sup>73</sup> *Pomerlim, s.e.c. c. Société immobilière du Québec*, 2010 QCCA 127, par. 49.

<sup>74</sup> *Sims c. Agence du revenu du Québec*, 2021 QCCQ 4943, par. 11.

pour les gagner, afin d'établir une image fidèle du revenu du contribuable<sup>75</sup>. Le Tribunal partage ce point de vue.

[106] Examiner une opération juridique effectuée par des contribuables au travers du stricte prisme d'une réalité économique – le paiement d'une somme d'argent à Brookfield devant être « remboursée » à SENC à même son loyer payable sur la durée du premier terme – est un exercice incompatible avec la jurisprudence de la Cour suprême en vertu de laquelle le contribuable peut diriger ses affaires de façon à réduire son fardeau<sup>76</sup>. Tout au contraire, la Cour suprême enseigne que les tribunaux n'ont pas à sanctionner le choix d'un contribuable de structurer une opération pouvant avoir un même effet économique s'il existe une option de le faire qui lui procure un avantage fiscal. Elle précise qu'en l'absence de dispositions législatives expresses contraires, le contribuable peut diriger ses affaires de façon à réduire son obligation fiscale<sup>77</sup>.

[107] En l'espèce, le PIL n'était payable qu'à condition et qu'après que Brookfield ait engagé les dépenses d'aménagement de ses locaux et émis une facture à SENC en lien avec celles-ci. Puisque le PIL n'est pas versé par anticipation, il ne constitue pas une avance. Le PIL se voulait et était en l'instance un incitatif financier en début de bail en lien avec les coûts importants que Brookfield devait engager pour installer son entreprise dans de nouveaux locaux.

[108] L'article 2315 C.c.Q. prévoit que le prêt d'argent est présumé fait à titre onéreux. Il ne fait aucun doute que dans sa globalité, pour SENC, le Bail, est une opération à but lucratif. Cependant, s'il s'avérait que la position soutenue par l'ARQ puisse être retenue, cette caractéristique propre au prêt est manquante. Aucun intérêt n'est ajouté au montant de l'allocation versée par SENC au locataire, en faisant une opération à titre onéreux et l'article 11 ne prévoit pas davantage une garantie de remboursement.

[109] L'article 11 du Bail utilise les termes « amortissement » et « remboursement », mais précise que ce dernier se fait « sans intérêt ». Le PIL a donc un coût pour SENC. L'article prévoit également que le locataire a un délai pour demander le versement du PIL, à l'expiration duquel il est réputé avoir renoncé à le réclamer.

---

<sup>75</sup> *Canderel*, préc., note 34, par. 49.

<sup>76</sup> *Shell Canada Ltée c. Canada*, préc., note 56, par. 46.

<sup>77</sup> *Id.* Voir aussi *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, préc. note 26, par. 8.

[110] Brookfield a approché SENC dans le but de louer des locaux et non pour obtenir un prêt sans intérêt. SENC n'a pas voulu consentir un prêt sans intérêt à Brookfield, mais plutôt l'inciter à s'engager dans un bail de longue durée, en lui offrant une allocation, comme d'autres avantages aussi prévus au Bail.

[111] Une des conditions du « simple prêt » est que l'emprunteur remette au prêteur toute la somme reçue (art. 2314 C.c.Q.). Or, comme nous le verrons plus loin, le contrat qui liait les parties ne prévoyait pas cela.

[112] La clause relative au PIL n'est pas un contrat « complet en soi »<sup>78</sup>, elle est tributaire de l'existence du Bail intervenu entre SENC et Brookfield, et ne pourrait survivre sans lui : le loyer mensuel de Brookfield n'est majoré *au prorata* du montant du PIL, qu'une fois qu'il est payé.

[113] Par ailleurs, la conduite des parties en cours d'exécution du contrat constitue un indice d'autant plus sérieux de leur intention commune, qu'elle a été constante<sup>79</sup> : le PIL apparaît aux états financiers de SENC et dans sa déclaration de renseignements<sup>80</sup> pour fins fiscales comme une dépense d'opération non-récupérable<sup>81</sup>. Pour SENC, il s'agit d'une contribution aux dépenses d'aménagement des locaux par Brookfield. Le texte et l'intention des parties sont clairs.

[114] Brookfield ne faisait qu'un seul paiement à SENC, mensuellement, pour s'acquitter du loyer payable, incluant l'augmentation du loyer de base en application de la clause 11.2 du Bail<sup>82</sup>.

[115] Dans le cadre de la vente de l'immeuble par SENC à Morguard Investments, Brookfield a signé un « *Estoppel Certificate* » ou attestation pour préclusion dans lequel elle atteste que le coût du loyer mensuel de base est de 21,52 \$ le pied carré, que le Bail

---

<sup>78</sup> *Roy c. Massicotte*, 2021 QCCS 1730, par. 35.

<sup>79</sup> *H & R Transport Ltd. c. 9171-5367 Québec inc.*, 2019 QCCA 810, par. 24 ; *Sobeys Québec inc. c. Coopérative des consommateurs de Ste-Foy*, 2005 QCCA 1172, par. 93.

<sup>80</sup> Pièce P-38.

<sup>81</sup> Pièce P-39, États financiers de SENC au 31 décembre 2025, p. 555 et Entente partielle sur les faits, par. 38 à 40.

<sup>82</sup> Pièce P-32, Avis de loyer ; pièce P-33, Relevé bancaire de SENC pour la période du 1<sup>er</sup> au 30 juin 2016 ; pièce P-37, Amendment #4 to the Lease dated March 1<sup>st</sup>, 2018 ; Entente partielle sur les faits, par. 33.

représente l'entièreté de son entente avec SENC, qui n'a aucun droit sur le loyer payable<sup>83</sup>.

[116] La vente de l'immeuble objet du Bail n'a pas donné lieu à une cession de créance et le montant ajouté au loyer de base en application de l'article 11 a été pris en compte dans l'évaluation de la valeur de l'immeuble<sup>84</sup>. Intégré au loyer de base, le solde du PIL a ainsi été remboursé, non pas à SENC, mais à Morguard.

[117] Les taxes de vente ont été perçues et remises sur le plein montant de loyer versé qui inclut le loyer de base majoré conformément à l'article 11.2 du Bail, attestant du fait que SENC et Brookfield considéraient cette portion du paiement comme partie intégrante du loyer.

[118] L'ARQ elle-même ne considère pas le loyer comme un prêt au sens strict du terme, puisqu'elle ne conteste par les CTI/RTI que SENC a appliqués en lien avec les taxes que Brookfield lui a facturées sur le montant du PIL<sup>85</sup>: les PIL sont taxables au niveau fédéral<sup>86</sup> et la TPS/TVQ sont intégrées<sup>87</sup>. Par opposition, un prêt, en tant que service financier<sup>88</sup>, n'est pas un « service commercial » et n'est pas une fourniture taxable<sup>89</sup>.

[119] Le Bail ne prévoit aucune garantie en cas de résiliation ou de défaut quant au montant du PIL, contrairement à un prêt qui deviendrait remboursable pour toute la portion non remboursée au moment du défaut.

[120] En cas de destruction complète de l'immeuble objet du Bail, l'article 18.1.1 du Bail prévoit qu'il est résilié en date de la destruction et que Brookfield n'est redevable à SENC que des montants payables à cette date, effaçant du même coût le « remboursement » du solde dû sur le PIL, ce qui est une autre indication qu'il est intimement lié au Bail et qu'il en a été tenu compte dans l'établissement du loyer, dont le locataire est libéré si

---

<sup>83</sup> Pièce P-37.

<sup>84</sup> Témoignages de Bernard Raymond le 29 janvier 2024, de Nathan Smith et Bernard St-Onge le 30 janvier 2024.

<sup>85</sup> Entente partielle sur les faits, par. 37.

<sup>86</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Mémoire sur la TPS/TVQ, par. 19-4-1 Immeubles commerciaux - Ventes et locations - Canada.ca, par. 43-45.

<sup>87</sup> Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec, 28 mars 2012.

<sup>88</sup> *Loir sur la taxe de vente du Québec*, RLRQ, c. T-01., art. 1 (LTVQ).

<sup>89</sup> LTVQ, *id.*, art. 169.3; REVENU QUÉBEC, Fournitures exonérées, Fournitures exonérées | Revenu Québec.

l'immeuble est détruit, alors que s'il s'agissait d'un prêt, le locataire en serait toujours débiteur.

[121] De même, en cas de défaut par Brookfield de payer le loyer ou toute autre obligation prévue au Bail, celle-ci aurait 30 jours pour remédier au défaut, après quoi le Bail serait résilié automatiquement (articles 31.1 (a) et 31.3.1 (i) du Bail). Les conséquences pour le PIL seraient les mêmes.

[122] Comme cela est interdit à un contribuable, l'ARQ ne saurait elle-même dénaturer ou requalifier à son bénéfice une situation juridique donnée pour gagner un avantage fiscal auquel le contribuable n'avait pas pensé au moment de conclure un contrat<sup>90</sup>. Le Tribunal conclut ainsi que l'interprétation retenue par l'ARQ en lien avec la qualification ou la caractérisation de l'allocation est erronée.

## 2. **La méthode de déduction choisie par les demandeurs est-elle conforme aux principes commerciaux généralement reconnus (PCGR) ?**

[123] Pour les motifs qui suivent, le Tribunal répond par l'affirmative à la question.

[124] L'article 128 LI prévoit que :

**128.** Un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens et dans la mesure prévue par le présent chapitre, sauf disposition au contraire de la présente partie.

[125] La détermination du bénéfice est une question de droit qui doit être tranchée selon les « principes reconnus de la pratique des affaires (ou comptable) » ou les « principes reconnus des échanges commerciaux », sauf s'ils sont incompatibles avec des dispositions des lois fiscales<sup>91</sup>.

---

<sup>90</sup> *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)*, 2016 CSC 55.

<sup>91</sup> *Canderel*, préc., note 34, par. 34. La Cour suprême réfère avec approbation à l'arrêt *Friesen c. Canada*, [1995] 3 RCS 103, par. 41.

[126] Comme déjà indiqué, SENC déduit du calcul de son revenu imposable pour l'année d'imposition 2015 les 4,6 M\$ qu'elle a versés à Brookfield à titre de PIL. Elle a perçu les taxes de vente applicables sur ce montant et réclame les crédits et remboursements de taxes sur les intrants (CTI /RTI).

[127] Pour SENC, le PIL est une dépense « non-récupérable » dans ses états financiers pour l'année d'imposition 2015. Elle la traite de manière identique pour les fins fiscales et comptables, soit comme une dépense de nature courante déduite dans le calcul de son revenu imposable pour l'année d'imposition 2015, soit l'année au cours de laquelle elle a été engagée.

[128] Parallèlement, puisque SENC n'a pas amorti le montant du PIL sur la durée du Bail, elle déclare l'entièreté du montant de loyer mensuel reçu de Brookfield à titre de revenu de location dans ses déclarations de renseignements et ses états financiers<sup>92</sup>, pour chacune des années d'imposition 2015 à 2018. Les montants mensuels reçus de Brookfield par SENC ont été traités de manière identique pour les fins fiscales et comptables, soit comme un revenu de location.

[129] Le 26 juin 2018, SENC et Morguard Investments concluent une convention de vente par laquelle elles établissent les modalités de la vente du 41, Victoria. L'acte de transfert est signé le 17 août 2018<sup>93</sup>.

[130] Bien qu'à l'issue de sa vérification, l'ARQ refuse la déduction de 4,6 M\$ que SENC a fait à titre de dépense courante dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 2015, elle n'a pas ajusté les revenus de location déclarés par SENC pour les années d'imposition 2015 à 2018.

[131] L'ARQ est d'avis que l'allocation ne visait pas à inciter Brookfield à louer l'immeuble, parce que selon les administrateurs de Brookfield, elle n'a pas eu d'incidence sur la décision d'accepter la proposition de location de SENC.

[132] Le Tribunal ne partage pas ce point de vue.

[133] L'allocation était une condition prévue à l'appel d'offres transmise par le courtier de Brookfield à SENC. Comme déjà mentionné plus haut, l'offre qui s'en est suivie

---

<sup>92</sup> Pièces P-39 à P-43, États financiers de SENC pour les années 2015 à 2018.

<sup>93</sup> Pièces P-43, Convention de vente et P-44, Acte de transfert.

constitue une promesse de conclure le contrat envisagé, dès lors que le destinataire prend l'offre en considération (art. 1396 C.c.Q.). Rien ne permet d'écarter le fait que pour SENC, l'allocation était une condition établie par Brookfield.

[134] L'Agence du revenu du Canada considère que le paiement par le locateur fait dans le but de l'inciter à conclure un bail doit être traité, sur le plan du traitement des taxes sur les produits et services, comme une fourniture taxable de la part du locataire au locateur, de sorte que le locateur doit percevoir et comptabiliser la TPS/TVQ qu'il facture au locateur, qui lui peut demander un CTI pour les taxes payées<sup>94</sup>.

[135] Mandatée par SENC, Audrey Mercier explique dans son rapport qu'au niveau comptable, trois options s'offraient à SENC pour comptabiliser le PIL, à savoir :

1. Capitaliser le PIL au coût de l'immeuble.
2. Comptabiliser le PIL aux résultats dans l'année où il a été engagé et le montant total du loyer à titre de revenus de location sur la durée du Bail.
3. Comptabiliser le PIL sur la durée du Bail selon une formule linéaire<sup>95</sup>.

[136] L'experte exclut la première option pour les motifs qui suivent :

- L'immeuble est construit pour un seul locataire et il est peu probable que les aménagements locatifs aient une vie utile au-delà de la durée du Bail.
- Les travaux pour lesquels Brookfield pouvait réclamer le PIL lui étaient spécifiques.
- Le PIL ne visait pas des travaux spécifiques et a été établi en fonction d'un montant global maximal de 40 \$/pied carré. La majorité des travaux entrepris sont de nature courante.
- Le Bail prévoit que Brookfield demeure propriétaire des aménagements, ce qui milite en faveur d'une qualification de dépense courante du PIL plutôt qu'en capital.

---

<sup>94</sup> Immeubles commerciaux - Ventes et locations - Canada.ca, par. 43.

<sup>95</sup> Rapport d'Audrey Mercier, par. 93.

[137] L'experte ajoute ensuite que la troisième option est la méthode fréquemment utilisée par les bailleurs commerciaux parce que le loyer comptable mensuel est recalculé pour être égal pour chaque période sur la durée du bail.

[138] Au sujet de la méthode choisie par SENC (l'option 2), l'experte s'exprime en ces termes :

97. [...] l'ajustement du loyer de base en vertu de l'article 11.2 du Bail pourrait être considéré comme l'application d'une formule linéaire d'appariement de l'avantage incitatif. L'« amortissement » de l'ajustement au loyer de base – selon la terminologie utilisée à l'article 11.2 du Bail – a les mêmes effets comptables sur les produits locatifs qu'aurait une formule linéaire en amortissant l'Allocation sur la durée du Bail.
98. Au moment de la comptabilisation initiale de l'Allocation en 2014, 41 Victoria [SENC] avait discuté des options 2 et 3 avec ses comptables, plus précisément avec M. Gilles Fleury de Deloitte. Les deux options avaient été considérées et l'option 2 avait été retenue comme étant celle qui reflétait l'image la plus fidèle du bénéfice de 41 Victoria selon les Contribuables. Cette option répond aux exigences des NCECF [Normes comptables pour les entreprises à capital fermé appliquées par SENC] et constitue une option adéquate pour comptabiliser l'Allocation. Ainsi, elle reflète une image fidèle du bénéfice de 41 Victoria pour la période pertinente.

[139] L'experte conclut que le traitement du PIL par SENC est conforme aux PCGR applicables et donne une image fidèle de son bénéficiaire pour les périodes pertinentes.

[140] L'ARQ suggère que la conclusion de l'experte doit être écartée parce que les faits décrits au paragraphe 98 de son rapport n'ont pas été prouvés. Elle ajoute que les Associés n'ont pas discuté des options 2 et 3 avec leurs comptables auprès de Deloitte, que la seule rencontre au sujet du PIL a duré 15 à 20 minutes pour discuter du traitement fiscal du PIL comme paiement incitatif à la location.

[141] Le Tribunal ne retient pas cet argument de l'ARQ.

[142] La durée d'une rencontre entre les contribuables et leurs comptables afin d'être conseillés adéquatement quant au traitement fiscal du PIL n'est pas tributaire de la réponse qu'ils ont obtenue et ne saurait certes laisser suspecter qu'ils auraient volontairement écarté ou éludé toutes les avenues possibles. Au contraire, le Tribunal retient de la preuve prépondérante qu'en temps utile, ils ont sollicité l'opinion de professionnels afin d'être adéquatement guidés en vue de l'accomplissement de leurs

obligations fiscales et qu'ils ont reçu un avis professionnel auquel ils se sont dûment conformés.

**3. La méthode de déduction choisie par les demandeurs est-elle conforme aux principes reconnus par la jurisprudence ?**

[143] Le Tribunal répond par l'affirmative à cette question.

[144] Dans *Ikea Ltd. v. Canada*<sup>96</sup>, la Cour canadienne de l'impôt détermine qu'un locataire qui reçoit un paiement incitatif à la location a « gagné » le montant du PIL après qu'il a exécuté une des obligations prévues au contrat, à savoir la réalisation des travaux d'aménagement.

[145] Le fait que le paiement incitatif versé ait une incidence sur le loyer à payer est une évidence pour la Cour<sup>97</sup> : ce paiement fait partie intégrante de l'ensemble des conditions économiques négociées par les parties, il est indissociable du loyer à payer et du rendement économique qu'elles envisageaient<sup>98</sup>.

[146] La Cour canadienne de l'impôt traite les allocations versées au locataire par le propriétaire pour couvrir en partie le coût des installations fixes comme des recettes en capital pour le locataire, ce qui est conforme au principe selon lequel un paiement destiné à rembourser le coût d'une dépense en capital est lui-même un actif en capital<sup>99</sup>, le locataire pouvant disposer du montant perçu à sa guise<sup>100</sup>.

[147] Lorsqu'elle rejette le pourvoi dans cette affaire, la Cour suprême écrit :

26. [...] La réception de cet avantage aide le contribuable à tirer un bénéfice de son entreprise, et fait donc partie du revenu que le contribuable tire de son activité commerciale et fait partie de cette activité, même si, à première vue, la rentrée de fonds peut ne pas sembler avoir la nature d'un revenu à cause des circonstances inhabituelles dans lesquelles elle survient.<sup>101</sup>

[148] Ainsi, la Cour suprême conclut que l'allocation est imposable dans les mains du locataire, dans l'année où elle a été reçue<sup>102</sup>. Si le montant n'était pas déductible pour le

---

<sup>96</sup> *Ikea Ltd. v. Canada*, préc., note **Erreur ! Signet non défini.**, p. 2145-2146.

<sup>97</sup> *Id.*, p. 2151.

<sup>98</sup> *Id.*, p. 2153.

<sup>99</sup> *Id.*, p. 2156.

<sup>100</sup> *Id.*, p. 2157.

<sup>101</sup> *Ikea Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 196.

<sup>102</sup> *Id.*, par. 34.

locateur pour la même année d'imposition, une même opération aurait un traitement fiscal différent pour les parties impliquées à l'opération. Or, dans *Toronto College Park Ltd*, lorsqu'elle analyse la situation du point de vue du locateur, la Cour suprême conclut qu'il y aurait peu de sens à amortir le paiement sur la durée du bail<sup>103</sup>.

[149] Le traitement fiscal des PIL a fait l'objet d'une jurisprudence constante qui a culminé avec la *Triologie Canderel*. La règle est simple : un contribuable peut déduire un PIL de son revenu d'entreprise à titre de dépense courante et la déduction peut être réclamée entièrement dans l'année du paiement lorsque le PIL génère à la fois des avantages immédiats et des avantages liés à des revenus futurs.

[150] Dans *Cummings c. La Reine*<sup>104</sup>, la CAF conclut que les paiements effectués à des locataires potentiels en vue d'assumer les loyers auxquels ces locataires étaient tenus se qualifiaient en tant que dépenses courantes<sup>105</sup>, lesquelles sont déductibles du revenu gagné par l'entreprise pour l'année<sup>106</sup>. La CAF précise que ces paiements sont assimilables à des dépenses engagées pour une campagne publicitaire importante en vue de trouver des locataires, à des offres faites à des locataires éventuels de bénéficier d'une période d'exonération de loyer afin de les inciter à signer un bail, ou au paiement d'honoraires à une personne afin d'identifier des locataires et de permettre la signature de baux<sup>107</sup>.

[151] Dans *Canderel*, s'appuyant sur *Cummings*, la Cour suprême affirme qu'il est « pratiquement impossible de distinguer les paiements versés pour prise en charge de bail [dans *Cummings*] des PIL versés »<sup>108</sup>.

[152] Les faits de l'arrêt *Cummings* sont résumés dans l'arrêt *Canderel* de la Cour d'appel en ces termes :

Cummings avait construit un édifice à bureaux de quinze étages dans la ville de Montréal. Lorsque les travaux de construction ont débuté, le marché semblait soutenu. Peu de temps après, il s'est détérioré et Cummings a éprouvé des difficultés à louer son immeuble. Elle a réussi à convaincre Domtar Ltd. de louer l'ensemble de l'immeuble pour une durée de dix ans, lequel bail comportait une option de renouvellement pour quatre autres périodes de dix ans. Dans le cadre

<sup>103</sup> *Toronto College Park Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 183, par. 22.

<sup>104</sup> *Cummings c. R.*, 81 D.T.C. 5207.

<sup>105</sup> *Id.*, p. 5211.

<sup>106</sup> Art. 128 LI.

<sup>107</sup> *Cummings*, préc., note 104, par. 5211-5212.

<sup>108</sup> *Canderel*, préc., note 34, par. 56-57.

de l'entente, Cummings a convenu "d'assumer" les obligations découlant des baux existants de Domtar à l'égard de la Place Ville-Marie et de la CIBC de Montréal. Trois paiements totalisant 790 000 \$ ont été versés à l'égard de ces baux : un montant de 200 000 \$ aux propriétaires de la Place Ville-Marie, un montant de 500 000 \$ à la Banque canadienne impériale de commerce et à la Sun Life ainsi que des commissions de 90 000 \$ au courtier Montreal Trust.<sup>109</sup>

[153] La situation à l'origine des présentes affaires ne se distingue pas des faits associés à la *ratio* des affaires *Canderel* et *Cummings* et rien ne justifie en l'espèce de s'écarter des enseignements qui s'en dégagent.

**4. La méthode de déduction choisie par les demandeurs donne-t-elle une image fidèle de leurs revenus pour l'année 2015 ?**

[154] En l'espèce, comme dans *Canderel*, le PIL a généré au moins un avantage immédiat pour SENC qui s'est concrétisé dans l'année d'imposition 2015, à savoir le fait d'éviter le « trou dans le revenu » que la société aurait continué à subir si l'immeuble hypothéqué était demeuré vacant.

[155] De même, le versement du PIL en décembre 2015 a eu un impact financier important puisque la somme de 4,6 M\$ a dû être déboursée alors qu'aucun revenu de location n'avait encore été reçu. C'est un autre élément qui milite fortement en faveur de l'interprétation soutenue par les demandeurs.

[156] Finalement, les difficultés pratiques causées par l'amortissement des dépenses sur la durée du bail relevées par la Cour suprême dans *Canderel* quant à la possibilité de déduire la dépense en cas de résiliation hâtive du bail ou de vente de l'immeuble s'appliquent également en l'espèce, d'autant plus que le 41, Victoria a effectivement été vendu en 2018 et que les parties ont traité le PIL comme une dépense déjà engagée et non comme un prêt consenti au locataire cédé à l'acheteur à titre de créance à percevoir.

**5. L'imposition d'une pénalité en vertu de l'article 1049 de la LI est-elle mal fondée ?**

[157] Compte tenu de la réponse aux questions précédentes, il est inutile d'épiloguer longtemps sur cette question, puisque le Tribunal conclut que les contribuables ont correctement déclarés leurs revenus et qu'ainsi, les cotisations fiscales en litige seront déférées à l'ARQ afin qu'elle en émette de nouvelles qui tiendront compte des

<sup>109</sup> *Canada c. Canderel Ltd.*, [1995] 2 C.F. 232.

conclusions du jugement. Il en découle que les demandeurs ne sauraient se voir imposer des pénalités pour négligence flagrante. Dans cette perspective, cette question devient purement académique.

[158] Néanmoins, il est utile de rappeler que l'article 1049 LI prévoit qu'un contribuable qui fait un faux énoncé ou omet de déclarer des revenus dans une déclaration fiscale est passible d'une pénalité si ses déclarations erronées sont faites sciemment ou dans des circonstances qui équivalent à de la négligence flagrante. Le fardeau de prouver ces comportements passibles d'une pénalité repose sur le ministre<sup>110</sup>.

[159] La notion de négligence flagrante requiert un comportement grave, presque volontaire, associé à la notion de faute lourde<sup>111</sup>.

[160] Les critères à considérer pour déterminer si un contribuable a fait preuve de négligence flagrante au sens de l'article 1049 LI sont :

- l'importance des sommes omises, la valeur des justifications fournies et les circonstances dans lesquelles l'omission est survenue ;
- la qualité des registres comptables tenus par le contribuable ;
- l'éducation, les connaissances et l'expérience en affaires du contribuable ;
- le fait que le contribuable a reconnu ou déclaré volontairement les omissions, ou les faussetés, affectant les déclarations litigieuses ;
- la nature des relations antérieures entre le contribuable et le fisc ;
- la crédibilité du contribuable<sup>112</sup>.

[161] Gilles Fleury était associé chez Deloitte, une société d'audit. Cette firme a préparé la déclaration de renseignements des sociétés de personnes pour SENC, ainsi que les déclarations de revenus de Messieurs Pierre et Camille Villeneuve. La déclaration de revenus de Gilles Desjardins a été préparée par la firme Raymond Chabot.

[162] La position de l'ARQ selon laquelle les demandeurs ont sciemment tenté d'éluder leurs obligations fiscales en présentant un portrait erroné de leurs revenus pour

---

<sup>110</sup> Art. 1050 LI.

<sup>111</sup> *St-Martin c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2002 CanLII 4912 (QC CQ), par. 72-75.

<sup>112</sup> *Maruca c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCA 1683, par. 32 ; *St-Georges*, préc., note 27, par. 19 ; *St-Martin c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, *id.*, par. 76.

l'année 2015 est tout simplement intenable, alors que trois comptables et une experte-comptable leur ont donné l'opinion que le PIL versé à Brookfield constituait une dépense courante.

[163] En outre, le débat entourant la qualification du PIL a duré quatre jours. On ne saurait certes soutenir que les contribuables, par leur comportement, ont fait preuve de négligence grossière ou qu'ils ont sciemment tenté d'induire l'ARQ en erreur en produisant leurs déclarations respectives, tout au contraire. Ils ont plutôt agi avec prudence, en sollicitant les conseils d'experts afin d'être adéquatement orientés. Dans ces circonstances, même si d'aventure le Tribunal n'avait pas retenu la qualification de l'allocation soutenue par les demandeurs, il n'aurait pas davantage conclu qu'ils ont fait preuve de négligence flagrante et ainsi, les pénalités imposées par l'ARQ auraient été annulées.

**6. Les demandeurs ont-ils droit au remboursement des frais d'expert à titre de frais de justice ?**

[164] L'ARQ conteste les frais d'expertise d'Audrey Mercier pour deux motifs, soit leur utilité d'une part et la recevabilité ainsi que la suffisance de la preuve, d'autre part.

[165] Prenant appui sur l'affaire *Fenplast*<sup>113</sup>, l'ARQ soutient que l'expertise n'aide en rien la résolution des questions en litige. Elle précise que sa position a toujours été de soutenir que l'allocation de SENC était de la nature d'un prêt et subsidiairement, qu'elle n'était pas une dépense déductible en totalité au cours de l'année 2015, en vertu de l'article 128 de la Loi sur les impôts, puisqu'il ne s'agit pas d'un PIL. Aussi, elle plaide qu'au moment où l'expertise a été demandée par les demandeurs, au cours de l'été 2021, les questions en litige consistaient à décider du traitement juridique de l'Allocation aux fins civiles et fiscales, ce qui relève du Tribunal et non d'une experte-comptable puisque ce n'est pas son traitement comptable qui est en cause.

[166] Le Tribunal ne souscrit pas à cet argument.

[167] Il était nécessaire, pour disposer du litige, d'avoir une vision complète des incidences économiques découlant de l'opération juridique que constitue l'octroi de l'allocation de SENC à Brookfield. Pour se faire, il était clairement utile de savoir si le

---

<sup>113</sup> *Fenplast inc. c. Prelco inc.*, 2022 QCCA 264, par. 30.

traitement comptable qui en a été fait était conforme aux PCGR, sans quoi la thèse des parties demanderesses aurait pu être écartée.

[168] Pour disposer de la deuxième question en litige, le Tribunal s'est notamment appuyé sur l'opinion de l'experte afin de connaître les méthodes qui s'offraient à SENC pour comptabiliser l'allocation objet du litige, en conformité avec les PCGR. Cet éclairage s'est avéré utile pour conclure que dans les faits, SENC a retenu un traitement qui est largement reconnu dans le marché et qui s'avère, comme nous l'avons vu précédemment, un critère déterminant pour qualifier l'allocation.

[169] En outre, il importe de rappeler que dans sa défense, l'ARQ soutenait comme position subsidiaire que la méthode de comptabilisation de l'allocation utilisée par SENC n'était pas en accord avec les principes comptables généraux. Selon l'ARQ, elle aurait dû être déduite des revenus suivant une formule linéaire sur la durée du Bail. Aussi, l'expertise en demande s'avérait utile pour le Tribunal afin d'aborder ce moyen subsidiaire, si nécessaire.

[170] En ce qui concerne la recevabilité de l'expertise et la suffisance de la preuve quant à la valeur des services rendus, l'ARQ soutient que le compte détaillé des honoraires de l'experte n'est pas annexé à son rapport et qu'il ne lui a pas été possible de l'interroger lors de l'instruction sur cet aspect. Elle ajoute que les parties demanderesses se sont limitées à déposer deux factures, ainsi qu'une déclaration sous serment de l'experte, mais que celle-ci ne serait pas acceptable suivant l'article 105 du *Code de procédure civile*, ni conforme suivant l'article 292.

[171] À la fin de l'instruction, le Tribunal a soulevé l'absence de factures détaillées concernant les honoraires de l'experte, puis a permis que la preuve soit complétée à cet égard, et que des arguments supplémentaires puissent lui être soumis. Cette façon de faire est usuelle lorsqu'une partie réclame des honoraires d'expert dans les frais de justice. C'est dans ce contexte qu'à l'issue de l'instruction, le Tribunal a permis aux parties demanderesses de compléter leur preuve et à l'ARQ de faire valoir ses représentations à cet égard, ce qui a été fait.

[172] Ainsi, les parties demanderesses ont déposé une déclaration sous serment de l'experte, Audrey Mercier, dans laquelle elle précise le nombre d'heures consacrées à préparation et la rédaction de son rapport, soit 39,5 heures, qui ont été effectuées par deux de ses collègues et elle-même. Les heures de chacun des intervenants sont

précisées, ainsi que leur taux horaire respectif, auquel un escompte d'environ 15% a été appliqué.

[173] Dans sa déclaration assermentée, Mme Mercier précise le travail effectué afin de remplir son mandat, puis elle ajoute qu'elle a aussi assisté à l'instruction pendant trois jours et qu'elle a témoigné le dernier jour. En vue de la préparation de son témoignage et pour sa présence à la cour, elle a facturé un total de 19 heures pour son travail.

[174] Au soutien de cette déclaration assermentée, une facture de 22 333.90 \$ est jointe en lien avec les 39,5 heures de travail pour la préparation et la rédaction du rapport, puis une seconde de 14 842.75 \$ pour la présence à la cour. Ces deux factures totalisent ainsi 37 176.65 \$.

[175] Certes, les factures d'honoraires comportent peu d'informations. En revanche, la déclaration assermentée de Mme Mercier apporte plusieurs précisions permettant de connaître le travail effectué et le temps qui y a été consacré.

[176] En outre, l'ARQ a eu le loisir d'interroger Mme Mercier lors de l'instruction. Elle n'a pas fait valoir la nécessité de lui poser d'autres questions en lien avec son mandat ou le temps nécessaire pour le remplir. C'est plutôt le Tribunal qui a soulevé la question, séance tenante. Puis, dans le cadre de ses représentations qui lui a été permis de faire après l'instruction, l'ARQ n'a pas demandé de rouvrir l'enquête afin d'interroger davantage l'experte.

[177] Le montant de 37 176.65 \$ peut paraître élevé. Néanmoins, le Tribunal est d'avis qu'il reflète raisonnablement le nombre d'heures travaillées pour accomplir le mandat confié à l'experte et qu'il n'est pas disproportionné par rapport à l'enjeu et les sommes en litige. Le fait pour Mme Mercier d'avoir été secondée par d'autres membres de son bureau n'a rien de plus d'extraordinaire. Il est largement coutume qu'il en soit ainsi et par ailleurs, le Tribunal note que les taux horaires de ses deux collègues sont considérablement inférieurs au sien. Aussi, il ne peut qu'en résulter une diminution des honoraires totaux.

[178] Pour l'ensemble de ces motifs, le Tribunal accordera, à même les frais de justice, la totalité des frais d'expert, soit 37 176.65 \$. Cela étant, bien que les 4 dossiers aient été réunis, qu'ils ont fait l'objet d'une enquête commune et qu'un seul jugement en dispose, en l'absence de représentations particulières à cet égard, les frais d'expert seront adjugés

500-80-040518-202  
500-80-041212-219  
500-80-041213-217  
500-80-041924-219

PAGE : 41

en parts égales entre les quatre parties demanderesses, soit un montant de 9 294.16 \$ pour chacune d'elles.

**PAR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :**

**Dans le dossier 500-80-040518-202 : 41 Victoria SENC c. ARQ**

[179] **DÉFÈRE** à l'Agence du Revenu du Québec l'avis de détermination qui porte la date du 15 avril 2019 et le numéro 1003 pour l'année d'imposition de la Demanderesse se terminant le 31 décembre 2015 pour un nouvel examen et une nouvelle cotisation, qui tiendra compte des conclusions quant aux questions en litige énoncées aux présentes ;

[180] **LE TOUT** avec les frais de justice, y compris un montant de 9 294.16 \$ à titre de frais d'expert;

**Dans le dossier 500-80-041212-219 : Pierre Villeneuve c. ARQ**

[181] **DÉFÈRE** à l'Agence du Revenu du Québec les avis de cotisation qui portent la date du 29 avril 2019 et les numéros QV494642C02, QV768454C01, QV820557C01 et QV006903C01 et visent les années d'imposition 2014, 2015, 2016 et 2017 de Pierre Villeneuve pour un nouvel examen et de nouvelles cotisations, lesquelles tiendront compte des conclusions quant aux questions en litige énoncées aux présentes ;

[182] **LE TOUT** avec les frais de justice, y compris un montant de 9 294.16 \$ à titre de frais d'expert;

**Quant au dossier 500-80-041213-217 : Gilles Desjardins c. ARQ**

[183] **DÉFÈRE** à l'Agence du Revenu du Québec les avis de cotisation qui portent la date du 29 avril 2019 et les numéros QM095719C04, QM055207C03 et QM132400C01 et visent les années d'imposition 2012, 2013 et 2015 de Gilles Desjardins pour un nouvel examen et de nouvelles cotisations, lesquelles tiendront compte des conclusions quant aux questions en litige énoncées aux présentes ;

[184] **LE TOUT** avec les frais de justice, y compris un montant de 9 294.16 \$ à titre de frais d'expert;

500-80-040518-202  
500-80-041212-219  
500-80-041213-217  
500-80-041924-219

PAGE : 42

**Quant au dossier 500-80-041924-219 : Camille Villeneuve c. ARQ**

[185] **DÉFÈRE** à l'Agence du Revenu du Québec les avis de cotisation qui portent la date du 26 novembre 2020 et les numéros QS822013C03 et QV768288C03 et visent les années d'imposition 2013 et 2015 de Camille Villeneuve, pour un nouvel examen et de nouvelles cotisations, lesquelles tiendront compte des conclusions quant aux questions en litige énoncées aux présentes ;

[186] **LE TOUT** avec les frais de justice, y compris un montant de 9 294.16 \$ à titre de frais d'expert;

  
STÉPHANE DAVIGNON, J.C.Q.

**Me Marie-France Dompierre**  
**Me Anne-Sophie Villeneuve**  
DAVIES WARD PHILIPPS & VINEBERG  
Avocats des demandeurs

**Me Brigitte Landry**  
**Me Gabrielle Marceau**  
DGL | Direction du contentieux fiscal et civil  
Avocats de L'Agence du Revenu du Québec