

Dossier : 2015-1031(IT)I

ENTRE :

JONATHAN ANDERSON,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE]

Appel entendu le 19 novembre 2015 à Montréal (Québec)

Devant : L'honorable juge Guy R. Smith

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocat de l'intimée :

M^e Emmanuel Jilwan

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2011 est accueilli sans dépens, et la nouvelle cotisation est déferée au ministre du Revenu national aux fins de réexamen et de nouvelle cotisation, pour le motif que l'appelant avait le droit de déduire les dépenses d'entreprise suivantes pour l'année d'imposition 2011.

Dépenses d'entreprise admissibles	2011
Dépenses de publicité	2 244 \$
Repas et divertissement	5 000 \$

Frais de véhicule à moteur	9 641 \$
Frais de déplacement	30 418 \$
Téléphone et services publics	523 \$
Autres dépenses	16 316 \$
Déduction pour amortissement	2 339 \$
Dépenses totales de l'entreprise	64 142 \$

Signé à Ottawa, Canada, ce 29^e jour d'avril 2016.

« Guy Smith »

Le juge Smith

Référence : 2016 CCI 106

Date : 20160429

Dossier : 2015-1031(IT)I

ENTRE :

JONATHAN ANDERSON,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Smith

[1] Jonathan Anderson (l'« appelant ») interjette appel d'un avis de nouvelle cotisation daté du 7 novembre 2013 à l'égard de l'année d'imposition 2011, confirmé par le ministre du Revenu national (le « ministre »), le 10 décembre 2014.

[2] L'appelant a déclaré un revenu d'emploi de 116 849 \$ et a demandé par la suite une modification afin de réclamer une perte d'entreprise et des frais médicaux.

[3] L'appel porte uniquement sur la perte d'entreprise et sur la question de savoir si l'appelant avait droit à une déduction, en totalité ou en partie, de certains frais qu'il avait engagés au cours de cette année-là aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[4] Pour les motifs exposés ci-dessous, l'appel devrait être accueilli.

I. Introduction

[5] Le ministre a refusé la déduction de 31 854 \$ au titre de dépenses d'entreprise et la somme additionnelle de 15 000 \$US, également réclamée au titre de dépenses d'entreprise, pour les motifs suivants :

- a) les dépenses réclamées n'ont pas été engagées pour gagner un revenu d'entreprise conformément à l'alinéa 18(1)a) de la Loi;
- b) les dépenses réclamées étaient des dépenses personnelles ou des frais de subsistance de l'appelant, conformément à l'alinéa 18(1)h) de la Loi;
- c) le montant des dépenses réclamées n'était pas raisonnable dans les circonstances, conformément à l'article 67 de la Loi (et du paragraphe 67.1(1) relativement aux frais de repas et de divertissement réclamés).

[6] Le ministre a admis les dépenses d'entreprise décrites dans le tableau suivant :

Revenu d'entreprise brut	Déclaré	Admissible	Différence
Ventes, commissions ou honoraires	21 505	21 505	0
Moins : Coût des biens vendus	9 359	9 359	0
Bénéfice brut	12 146	12 146	0

Dépenses d'entreprise	Déclaré	Admissible	Différence
Dépenses de publicité	1 754	2 244	-490
Repas et divertissement (50 %)	7 717	2 000	5 717
Frais de véhicule à moteur	13 813	9 641	4 172
Frais de déplacement	30 418	10 000	20 418
Téléphone et services publics	523	523	0
Autres dépenses	18 353	16 316	2 037
Déduction pour amortissement	2 339	2 339	0
Dépenses totales de l'entreprise	74 917	43 063	31 854

Revenu net (perte)	-62 771	-30 917	-31 854
--------------------	---------	---------	---------

[7] Il convient de mentionner que le tableau ne comprend pas la perte d'entreprise additionnelle de 15 000 \$US, pour des motifs qui seront expliqués plus loin.

II. Contexte factuel

[8] L'appelant se décrit comme un expert-conseil en TI et un entrepreneur qui possède de l'expérience dans le recrutement et la mise sur pied d'équipes de vente. Il a terminé un cours en génie des réseaux informatiques au Collège Heritage en 1998.

[9] Dans son témoignage, il a dit avoir tiré son revenu d'une combinaison de travaux d'enseignement et de consultation, déclarant les deux comme revenu d'emploi et comme revenu d'entreprise.

[10] Pour ce qui est de son expérience en affaires avant l'année d'imposition en question, l'appelant a déclaré un revenu d'entreprise pour chaque année ou presque de 1995 à 2008 (y compris de légères pertes pour 1995, 1998 et 1999).

[11] En 2011, il a travaillé à plein temps au sein d'une entreprise en démarrage dans le domaine de la technologie mobile. Son rôle consistait à mettre au point des produits et à développer l'entreprise.

[12] Cherchant à diversifier ses sources de revenu, il s'est tourné vers les panneaux solaires. Traitant avec une entreprise établie à Windsor, en Ontario, il a dirigé une équipe de représentants des ventes qui faisaient de la vente directe à domicile. Chaque vente lui méritait une commission, qu'il partageait avec ses agents. Au fil du temps, cette entreprise est devenue moins rentable, et l'appelant a mis fin à sa participation.

[13] Il a aussi entretenu des liens d'affaires avec Organo Gold, une entreprise de Richmond, en Colombie-Britannique, qui vendait une marque de café exclusive. En tant que distributeur indépendant, il était rémunéré pour les produits que lui-même ou ses sous-agents vendaient.

[14] Il a reconnu qu'Organo Gold était une entreprise de commercialisation à paliers multiples et a décrit ses activités comme suit (transcription, pages 19

et 20) :

[TRADUCTION]

Pour ce qui est de la source de revenus, c'est pour cette raison que j'ai donné cette explication; pour ce qui est de la façon dont les revenus sont générés pour l'entreprise, soit vous vendez directement, soit vous vendez à vos propres clients. Il y a donc toujours un produit en stock, mais le vrai défi réside dans le fait que, pour contribuer au succès de l'entreprise, comme je n'ai aucun entrepôt, point de vente au détail ni rien du genre, il me faut recruter d'autres agents de vente qui vendront aussi le produit.

J'ai donc consacré la majeure partie de mon temps à rencontrer ce que nous appelons les grandes stars de l'industrie. C'est pour cette raison que j'ai imprimé cette liste de personnes aux revenus les plus élevés parce que ces personnes constituent la liste cible, si vous voulez, c'est-à-dire la liste de celles que j'ai tenté de recruter, celles que j'ai approchées dans le but de les inciter à rejoindre les rangs de mon entreprise.

C'était une... c'est la stratégie qu'un de mes mentors qui m'apprenait les rudiments du métier m'a enseignée. J'étais nouveau dans le domaine. On m'a dit que si vous voulez vraiment avoir du succès, vous devez recruter des gens d'expérience. C'est donc pour cette raison que j'ai rencontré ces personnes dans différentes villes. Pour ce faire, j'ai dû prendre l'avion.

J'ai aussi payé le transport aérien de certains d'entre elles afin qu'elles puissent rencontrer les propriétaires de l'entreprise au siège social, à Vancouver – à Richmond, pour être plus précis – et aussi à Las Vegas. C'était à cet endroit que se trouvait leur bureau aux États-Unis. Les propriétaires ont organisé deux ou trois événements et congrès auxquels j'ai assisté, et je voulais que ces personnes voient de leurs propres yeux ce que faisait l'entreprise.

J'ai donc engagé des frais de déplacement pour payer leur transport aérien, leur hébergement et leurs repas, afin de pouvoir leur présenter l'occasion qui s'offrait à elles.

C'est d'ailleurs la pratique courante, à ce qu'on m'a dit. Si vous souhaitez monter une grande entreprise, vous devez recruter ce qu'ils appellent les généraux. Les généraux sont les chefs de file de l'industrie, ceux qui sont connus et qui, si vous parvenez à les convaincre de travailler avec vous et de faire partie de votre entreprise, emmènent avec eux un très vaste réseau d'équipes de vente.

[15] D'après le témoignage de l'appelant, il est évident qu'il croyait sincèrement que sa stratégie consistant à cibler des vendeurs établis était la meilleure façon de maximiser ses efforts, de générer des ventes et, tôt ou tard, de réaliser d'importants profits pour lui-même.

[16] Il a reconnu qu'il lui faudrait investir beaucoup de temps, d'énergie et d'argent, et que, selon toute probabilité, il ne réaliserait pas de véritables profits avant au moins 18 à 24 mois. Il n'avait aucun problème, du moins au début, avec cette notion.

[17] En fin de compte, après avoir subi les pertes qui font l'objet du présent appel, il a mis fin à ses liens avec Organo Gold en 2012.

III. La loi

[18] Le paragraphe 9(1) de la Loi prévoit que « le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année », mais, lorsque le contribuable réclame une perte d'entreprise, le paragraphe 9(2) de la Loi prévoit ce qui suit :

9(2) – Sous réserve de l'article 31, la perte subie par un contribuable au cours d'une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte subie au cours de l'année relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée par l'application, avec les adaptations nécessaires, des dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

[19] Bien que le ministre ait rejeté certaines dépenses aux termes de l'alinéa 18(1)a) (que les dépenses n'avaient pas été engagées en vue de tirer un revenu de l'entreprise) et de l'alinéa 18(1)h) (qu'il s'agissait de frais personnels ou de subsistance), tel qu'il est susmentionné, son principal argument était que les dépenses n'étaient pas raisonnables au sens de l'article 67 de la Loi :

67 – Restriction générale relative aux dépenses – Dans le calcul du revenu, aucune déduction ne peut être faite relativement à une dépense à l'égard de laquelle une somme est déductible par ailleurs en vertu de la présente loi, sauf dans la mesure où cette dépense était raisonnable dans les circonstances.

[20] Plusieurs cas ont interprété cette disposition, notamment la Cour suprême du Canada. Dans *Stewart c. Canada*, [2002] 2 RCS 645, la Cour a fait l'observation suivante :

57 Il ressort clairement de ces dispositions que la déductibilité des dépenses présuppose l'existence d'une source de revenu et, partant, qu'elle ne doit pas être confondue avec l'examen préliminaire portant sur l'existence de cette source. Si la déductibilité d'une dépense particulière est en cause, ce n'est pas l'existence d'une source de revenu qui doit être mise en doute, mais plutôt le lien entre cette

dépense et la source à laquelle elle est censée se rapporter. Le fait qu'une dépense soit considérée comme faisant partie des frais personnels ou de subsistance n'influe aucunement sur la qualification de la source de revenu à laquelle le contribuable tente de rattacher la dépense; cela signifie simplement que la dépense ne peut être rattachée à la source de revenu en question. De même, si, dans les circonstances, la dépense est déraisonnable eu égard à la source de revenu, alors l'art. 67 de la Loi établit un mécanisme permettant d'en réduire ou d'en supprimer le montant. Là encore, toutefois, des dépenses excessives ou déraisonnables n'ont aucune incidence sur la qualification d'une activité comme étant une source de revenu.

[Non souligné dans l'original.]

[21] Dans *Hammill c. Canada*, 2005 CAF 252, [2005] 4 CTC 29, 2005 DTC 5397, le juge Noël (tel était alors son titre) de la Cour d'appel fédérale a fait la remarque incidente suivante :

[48] Bien qu'il ne soit pas nécessaire d'examiner le motif subsidiaire sur lequel le juge de la CCI s'est fondé pour débouter l'appelant, je crois utile de dire quelques mots sur la portée de l'article 67 et son application à la présente espèce.

[49] L'appelant fait valoir que l'article 67 vise une dépense engagée en vue de tirer un revenu d'une entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) et autorise le ministre à refuser la déduction de la part de cette dépense dont le caractère déraisonnable peut être établi. Autrement dit, l'article 67 interdit un examen qualitatif de la dépense, puisque celle-ci doit avoir par définition été engagée en vue de gagner un revenu. Cet article, selon l'appelant, appelle plutôt un examen quantitatif de la dépense.

[50] Il est de fait que les décisions judiciaires rendues jusqu'ici sur l'article 67 ont envisagé la question qui en découle comme une question de quantité ou d'ordre de grandeur (voir *Mohamad*, précité; et *Garbco Ltd. c. M.R.N.*, 68 DTC 5210). L'appelant soutient que le passage suivant de Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 3^e édition (page 312), rend bien compte de la portée et de l'objet de l'article 67 :

[TRADUCTION] Le terme « raisonnable » [de l'article 67] semble se rapporter principalement à l'ordre de grandeur ou au montant des déductions demandées ou quantifiées et non à la nature de la dépense. « Cette règle a pour objet d'empêcher les contribuables de réduire artificiellement leur revenu en déduisant des dépenses excessivement élevées » [...]

[51] Je reconnais que ce passage rend compte avec exactitude de la manière dont l'article 67 a été appliqué par les tribunaux jusqu'à maintenant. Toutefois, la Cour suprême a formulé dans l'arrêt *Stewart*, précité, des observations sur l'application

de l'article 67 et fait remarquer que celle-ci pouvait être plus large. Rappelons que dans cet arrêt, la Cour suprême a écarté le critère de l'« expectative raisonnable de profit » comme moyen d'établir l'existence d'une source de revenu. Tout en reconnaissant que ce critère avait été conçu pour prévenir les abus, elle a conclu qu'il était dénué de fondement législatif et créait plus de problèmes qu'il n'en résolvait.

[52] Dans le cadre de sa formulation de « l'approche recommandée », la Cour suprême a défini l'article 67 comme le moyen législatif de contrôler les dépenses excessives ou injustifiées une fois établie l'existence d'une source de revenu.

[...]

[53] Le choix des termes (réduire ou supprimer) n'a en l'occurrence rien de fortuit. La Cour suprême définissait l'article 67 comme le moyen légitime d'apprécier le caractère raisonnable d'une dépense une fois établie l'existence d'une entreprise. Elle le faisait après avoir expliqué que, au premier niveau de l'examen (c'est-à-dire celui qui concerne l'existence d'une source de revenu et le rapport entre une dépense donnée et cette source), les tribunaux ne devraient pas contester le jugement commercial du contribuable (Stewart, précité, paragraphes 55, 56 et 57). L'article 67 se trouvait ainsi caractérisé comme étant la disposition législative autorisant un examen du caractère raisonnable de la dépense. À mon sens, la Cour suprême a établi dans Stewart qu'il n'existe pas de limite intrinsèque à l'application de l'article 67 et que, lorsque les circonstances le justifient, celui-ci peut être invoqué pour refuser la déduction de la totalité d'une dépense, si son caractère déraisonnable est établi.

[Non souligné dans l'original.]

[22] Et, quelques années plus tard, dans *Raghavan c. Canada*, 2007 CAF 27, [2007] 2 CTC 232, 2007 DTC 5214, la Cour d'appel fédérale a conclu que :

[9] En deuxième lieu, lorsque le tribunal a établi la source du revenu, il doit décider si le contribuable peut déduire, conformément au paragraphe 18(1), ses dépenses du revenu gagné de l'entreprise. Si c'est le cas, les dépenses seront déduites, mais seulement si elles sont « raisonnables » par application de l'article 67; voir le paragraphe 57. La Cour suprême a insisté (au paragraphe 60) sur le fait que :

La question de savoir s'il existe une entreprise est distincte de celle de la déductibilité des dépenses.

Voir également l'arrêt *Hammill c. Canada*, 2005 CAF 252 (CanLII), aux paragraphes 51 à 53, pour la méthode adoptée pour l'application de l'article 67 à la suite de l'arrêt *Stewart*.

[Non souligné dans l'original.]

[23] Plusieurs cas ont aussi porté sur l'article 67 dans le contexte d'entreprises de commercialisation à paliers multiples, y compris *Ankrah c. La Reine*, [2003] 4 CTC 2851, où l'appelant avait été un distributeur de produits Amway et avait déclaré des pertes d'entreprise pendant dix années de suite. La juge Woods a déclaré ceci :

[32] La Couronne soutient qu'il était déraisonnable, pour M. Ankrah, d'engager de fortes dépenses après que l'entreprise a enregistré des pertes pendant plusieurs années. On estimait qu'au lieu de dépenser des sommes élevées à l'endroit des recrues, le même résultat aurait pu être atteint en offrant une formation personnelle.

[33] La difficulté qui ressort de la position de la Couronne consiste en ce qu'elle supplante l'appréciation commerciale du contribuable. Le juge Rothstein offre une réflexion à ce sujet dans une autre affaire liée à la compagnie Amway, celle de *Keeping c. R.*, C.A.F., n° A-372-99, 4 juin 2001, (2001 CAF 182 (CanLII), [2001] 3 C.T.C. 120), au paragraphe 5 :

Avec respect, je suis d'avis que l'analyse du juge de la Cour de l'impôt, [1999] A.C.I. n° 277, équivalait à faire une appréciation rétrospective de la perspicacité commerciale de l'appelant, ce que les cours ne devraient pas faire. Comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt *Mastri c. Canada (Procureur général)*, 1997 CanLII 6348 (CAF), [1998] 1 C.F. 66 (C.A.), au paragraphe 12 :

- Bref, la décision de la Cour dans l'arrêt *Tonn* n'a pas pour but de modifier le droit établi dans l'arrêt *Moldowan*. L'arrêt *Tonn* confirme simplement l'interprétation fondée sur le bon sens selon laquelle ce n'est pas aux tribunaux de faire une appréciation rétrospective de la perspicacité commerciale d'un contribuable dont l'entreprise se révèle moins rentable que prévue.

En fondant sa décision sur les marges de profit, sur les débouchés et les coûts potentiels, ainsi que sur les méthodes de l'appelant quant à l'exploitation de son entreprise de distribution de produits Amway, le juge de la Cour de l'impôt a fait une appréciation rétrospective de la perspicacité commerciale de l'appelant. Ce faisant, le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur de droit.

Cette remarque a été faite dans le contexte de la doctrine de l'attente raisonnable de profit, mais je ne vois aucune raison de ne pas l'appliquer également dans le contexte de l'article 67.

[34] Dans l'article 67, même si l'expression « raisonnable dans les circonstances » est large, je ne crois pas qu'elle devrait être appliquée pour réduire des dépenses en raison d'une mauvaise appréciation commerciale. L'article 67 s'applique couramment pour réduire le montant des dépenses lorsque le contribuable est poussé en partie par quelque chose d'autre que des raisons d'affaires, comme le versement de salaires à des membres de sa famille. Ce cas est décrit de la façon suivante par M. le juge Cattanach dans l'affaire *Gabco Limited v. M.N.R.*, 68 DTC 5210 (C. de l'É.), à la page 5216 :

[TRADUCTION]

Il s'agit non pas que le ministre ou notre Cour substitue son jugement [à celui du contribuable] lorsqu'il s'agit de déterminer ce qu'est un paiement raisonnable, mais plutôt que le ministre ou la Cour arrive à la conclusion qu'aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé par contrat à verser une telle somme en n'ayant à l'esprit que les intérêts commerciaux de l'appelante.

[Non souligné dans l'original.]

[24] La décision dans *Ankrah*, précité, doit être mise en contraste avec la décision antérieure dans *Rowe c. La Reine*, [2000] 1 CCI 3022, que l'avocat de l'intimé a mentionnée et a identifiée dans le rapport du vérificateur sur la question des entreprises de commercialisation à paliers multiples. Elle portait sur un mari et son épouse qui avaient peu d'expérience, voire aucune, en affaires et qui ont été « obnubilés » par les profits éventuels à retirer de ce genre d'activité. Ils ont subi des pertes d'entreprise pendant trois ans. Le juge Mogan a rejeté les dépenses pour le motif qu'il n'y avait « aucune attente raisonnable de profit », une approche que, avec respect, la Cour suprême du Canada semble avoir adoptée dans l'arrêt *Stewart*, précité. Il est fort probable qu'un tribunal qui entendrait l'affaire aujourd'hui conclurait qu'il n'y avait aucune source de revenu.

[25] L'affaire plus récente de *Olver c. La Reine*, 2008 CCI 352, concernait un mari et son épouse qui ont consacré beaucoup de temps sur Internet à essayer de tirer parti de divers stratagèmes pour faire de l'argent. Eux aussi ont été envoûtés par l'argent qu'ils croyaient que tant d'autres personnes faisaient sur Internet, mais ils n'ont pas été en mesure d'élaborer une description cohérente de leurs activités commerciales. Le juge Bowie a rejeté leurs dépenses, concluant qu'ils n'avaient aucune source de revenu :

[26] Je conclus mon examen des affaires qui font autorité au sujet de l'article 67 avec la récente décision dans *Williams c. La Reine*, 2009 CCI 93, où le juge Webb (tel était alors son titre) a fait l'observation suivante :

[15] Comme l'a souligné le juge Cattanach dans *Gabco Limited*, si la Cour arrivait à la « conclusion qu'aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé par contrat à verser une telle somme en n'ayant à l'esprit que les intérêts commerciaux de l'appelante », l'article 67 de la Loi s'appliquerait. Cela me semble concorder avec l'affirmation de la Cour suprême du Canada dans *Stewart*, selon laquelle l'article 67 de la Loi s'applique « si, dans les circonstances, la dépense est déraisonnable eu égard à la source de revenu ». Si une dépense est déraisonnable eu égard à la source de revenu, alors « aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé par contrat à verser une telle somme en n'ayant à l'esprit que les intérêts commerciaux de l'appelante ».

[Non souligné dans l'original.]

IV. Résumé du droit applicable

[27] En supposant qu'une source de revenu a été déterminée, un examen qualitatif initial doit être effectué afin de déterminer s'il y a un lien raisonnable entre la dépense réclamée et la source de revenu. On le fait « par l'application, avec les adaptations nécessaires, des dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien », tel qu'il est énoncé au paragraphe 9(2).

[28] Le principal champ d'enquête sera de déterminer s'il y a eu des dépenses engagées dans le but de tirer un revenu de l'entreprise, comme l'envisage l'alinéa 18(1)a) de la Loi.

[29] À ce premier stade de l'analyse, il serait pertinent d'examiner s'il y a un élément personnel aux dépenses réclamées (notamment un paiement à des parties connexes), ou si des éléments de preuve laissent entendre que les dépenses ont trait à des biens ou à des services qui sont destinés à la consommation personnelle du contribuable ou de parties connexes. Un facteur à prendre en considération serait aussi de savoir s'il y a des raisons de croire que les dépenses ont été engagées principalement dans le cadre d'un passe-temps ou d'une autre activité personnelle.

[30] Dans tous ces cas, les dépenses seront entachées. Elles ne satisferont pas à l'examen qualitatif initial et ne seront pas admissibles, étant donné que la dépense « ne peut être rattachée à la source de revenu en question »; *Stewart*, précité, paragraphe 57.

[31] En l'espèce, le ministre s'est également appuyé sur l'alinéa 18(1)h) pour faire valoir que certaines dépenses étaient effectivement des « frais personnels ou de subsistance » et, à ce titre, n'étaient pas admissibles. À mon avis, ceci ne fait que mettre en évidence la spécificité de l'analyse et renforce la notion exprimée de façon plus générale à l'alinéa 18(1)a).

[32] Au deuxième stade de l'analyse, la préoccupation concerne l'importance ou le montant des frais réclamés. Sont-ils excessifs? Existe-t-il une question d'ampleur ou de montant?

[33] Par exemple, est-ce que les frais ont trait à des installations ou à des aménagements excessivement luxueux¹, à des voitures dispendieuses², à des frais de divertissement extravagants³ ou à des frais de déplacement extravagants⁴?

[34] Comme il est indiqué dans *Stewart*, précité, (au paragraphe 57), l'article 67 établit un moyen législatif de contrôler les dépenses excessives ou injustifiées ou « un mécanisme permettant d'en réduire ou d'en supprimer le montant. » Il faut un examen quantitatif des dépenses jugées admissibles aux termes de l'alinéa 18(1)a) pour déterminer si elles sont « raisonnables dans les circonstances ».

[35] Si le ministre conclut qu'elles ne sont pas raisonnables en ce sens « qu'aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé par contrat à verser une telle somme » (*Gabco*, précité), alors, indépendamment de la perspicacité commerciale du propriétaire de l'entreprise, les dépenses peuvent être rejetées en tout ou en partie en vertu de l'article 67.

[36] La jurisprudence indique également qu'il n'appartient pas au ministre (ou à la Cour), avec du recul, d'apprécier la perspicacité commerciale d'un contribuable qui engage des dépenses dans le contexte d'une entreprise, en particulier si elle n'est pas aussi prospère qu'on l'avait prévu au départ.

[37] Je qualifierais ce qui précède en ajoutant que l'existence présumée de perspicacité commerciale ne devrait pas être interprétée comme absolue, irréfutable ou sacro-sainte. Cela est tout particulièrement le cas dans un régime fiscal (fondé sur l'autodéclaration et l'autocotisation), où les pertes d'entreprise peuvent servir à

¹ Peter Hogg, Joanne Magee et Jinyon Li, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 8^e éd., (Toronto : Carswell, 2013, page 230).

² P. ex. *Kent and Co v. M.N.R.*, [1971] Tax A.B.C. 1158 (T.A.B.).

³ P. ex. *Chabot v. M.N.R.* (1961), 61 D.T.C. 193, 26 Tax A.B.C. 204 (T.A.B.).

⁴ P. ex. *No 589 v. M.N.R.* (1958), 59 D.T.C. 41, 21 Tax A.B.C. 153 (T.A.B.).

réduire de façon artificielle le revenu imposable d'autres sources, en particulier le revenu d'emploi.

[38] En l'espèce, les dépenses réclamées par l'appelant (et réduites ou rejetées par le ministre) comprennent des frais de repas et de divertissement, des frais de déplacement, des frais liés à des véhicules à moteur et diverses dépenses de consultation.

V. Frais de repas et de divertissement

[39] L'appelant a réclamé des frais de repas et de divertissement de 7 717 \$ (50 % d'un total de 15 434 \$). Tel qu'il est indiqué ci-dessus, le ministre s'est appuyé sur l'alinéa 67.1(1)b) de la Loi pour accorder seulement 2 000 \$ (50 % de 4 000 \$) :

67.1 (1) – Frais de représentation - Sous réserve du paragraphe (1.1), pour l'application de la présente loi, sauf les articles 62, 63, 118.01 et 118.2, la somme payée ou payable pour des aliments, des boissons ou des divertissements pris par des personnes est réputée correspondre à 50 % de la moins élevée des sommes suivantes :

- a) la somme réellement payée ou à payer;
- b) la somme qui serait raisonnable dans les circonstances.

[40] La position du ministre n'était pas que l'on n'avait pas fourni de reçus, mais qu'ils ont été remis en vrac, sans indication des personnes qui ont accompagné le contribuable ou de l'objet du repas. Selon le vérificateur, certains reçus étaient illisibles. Certains avaient trait à des repas pris par une personne, tard le soir. Certaines dépenses semblaient de nature personnelle. Aucun registre de kilométrage n'a été fourni.

[41] Le vérificateur de l'ARC qui a témoigné lors de l'audience a examiné le rapport du vérificateur et a indiqué qu'ils avaient au départ calculé 11 déplacements sur trois jours pour deux personnes à raison de 100 \$ par jour, pour un total de 6 600 \$, mais qu'ils avaient admis seulement 4 000 \$ (50 % de 8 000 \$) étant donné l'absence d'un registre ou de la nature personnelle de certaines dépenses.

[42] L'appelant a soutenu que les frais de repas et de divertissement avaient été effectivement engagés et que, compte tenu de la nature de son activité et de la

nécessité de rencontrer des candidats et de recruter des agents de vente, les dépenses étaient justifiées.

[43] Le témoignage de l'appelant à ce sujet était dans une grande partie intéressé et non corroboré, et la question pour la Cour est de savoir s'il a réfuté l'hypothèse du ministre selon laquelle les dépenses n'ont pas été engagées dans le but de tirer un revenu d'une entreprise ou s'il s'agissait de frais personnels ou de subsistance.

[44] Même si j'accepte que l'appelant a réfuté l'hypothèse ci-dessus, la deuxième question est de savoir si les dépenses étaient « raisonnables dans les circonstances ».

[45] Dans l'ensemble, je conclus qu'une partie des dépenses en question ont été engagées dans le but de tirer un revenu d'une entreprise, et je conclus que la somme de 5 000 \$ (50 % de 10 000 \$) serait « raisonnable dans les circonstances ».

[46] J'en arrive à cette conclusion en soulignant que, bien qu'il n'y ait pas eu de registre de kilométrage, l'appelant a du moins fourni des reçus ainsi que le nom de certaines personnes qui l'ont accompagné à l'étranger aux destinations fournies. En outre, je souligne aussi que la disposition de la loi en question réduit déjà la réclamation totale au titre des frais de repas et de divertissement de 50 % afin de tenir compte de la consommation personnelle.

VI. Frais de déplacement

[47] L'appelant a réclamé des dépenses de voyage totalisant 30 418 \$ (y compris le transport aérien et l'hébergement) pour 11 déplacements afin de rencontrer d'éventuels agents de vente et d'assister à des conférences sur la vente. Tel qu'il est susmentionné, il était souvent accompagné d'agents de vente différents.

[48] Le ministre a refusé des déductions de 20 418 \$. Sa position n'était pas que des reçus n'avaient pas été fournis pour justifier le montant réclamé, mais qu'ils ne précisaient pas convenablement l'identité de la personne qui l'avait accompagné, son lien avec l'appelant et la raison du déplacement. Un déplacement à Orlando a soulevé des préoccupations du fait qu'il s'agissait de dépenses personnelles. À part les reçus, il n'y avait aucune pièce commerciale.

[49] Il importe de souligner qu'une liste des destinations et personnes visées a ultérieurement été fournie au vérificateur de l'ARC. Un déplacement a été fait pour aller au siège social d'Organo Gold à Richmond, en Colombie-Britannique, tandis

qu'un autre était pour le siège social américain, à Las Vegas, au Nevada. Plusieurs autres déplacements ont été effectués vers d'autres destinations américaines pour rencontrer des candidats éventuels.

[50] L'appelant a expliqué que le déplacement à Orlando avait pour but d'assister à une conférence sur la vente et qu'il ne comportait aucun volet personnel. J'accepte son témoignage à ce sujet.

[51] M'appuyant sur le témoignage de l'appelant, la nature de son entreprise et la doctrine ci-dessus, je ne suis pas disposé à apprécier sa décision d'engager ces dépenses. Il existe un lien évident à la source de revenu et, bien que le montant soit important, je ne peux pas conclure qu'il n'était pas raisonnable dans les circonstances aux fins de l'article 67 de la Loi.

[52] Par conséquent, j'accueillerais les frais de déplacement réclamés.

VII. Frais de véhicule à moteur

[53] L'appelant a réclamé des frais de véhicule à moteur de 13 813 \$. Il a soutenu que le rapport des kilomètres parcourus aux fins d'affaires était le suivant : 17 250 / 23 000, ou 75 %.

[54] Le ministre a adopté la position selon laquelle l'appelant n'avait fourni des reçus que pour des dépenses totales de 12 854 \$ et a accepté 75 % de ce montant, soit 9 641 \$.

[55] Je ferai remarquer que le rapport de kilomètres parcourus semble excessif compte tenu du fait que l'appelant occupait aussi un emploi à plein temps en 2011. De plus, l'appelant a omis de fournir un registre des déplacements pour étayer sa position.

[56] Tout compte fait, je conclus que l'appelant n'a pas démoli l'hypothèse du ministre à ce sujet et je refuse de modifier la conclusion tirée.

VIII. Autres frais (consultation)

[57] L'appelant a réclamé d'« autres frais » à raison de 18 353 \$, que le ministre a réduits à 16 316 \$ en fonction des reçus fournis. Il a rejeté la différence.

[58] À l'étape de la vérification, l'appelant a produit une facture supplémentaire au montant de 15 000 \$US payé à une firme soi-disant appelée Jesus Soriano Consulting. Il a expliqué que M. Soriano était une personne très connue dans le monde de la vente à paliers multiples, qu'il avait atteint des ventes brutes de [TRADUCTION] « plus de 50 millions de dollars avec 10 000 sous-agents » (selon son avis d'appel) et qu'il voulait le recruter comme l'un de ses sous-agents. Il a payé ses frais de voyage au siège social d'Organo Gold à Richmond, en Colombie-Britannique, pour lui présenter l'organisation et il l'a rencontré plus tard à Chicago, dans l'État de l'Illinois.

[59] L'appelant a expliqué que l'argent versé à M. Soriano était destiné à l'inciter à se joindre à son équipe de vente et au titre d'une avance sur ses commissions futures. Il a contesté la décision du ministre selon laquelle il s'agissait d'un prêt ou que le montant n'était pas raisonnable.

[60] L'appelant a reconnu que sa relation avec M. Soriano n'a pas porté ses fruits. Avec le recul, il a regretté avoir engagé cette dépense, mais il était fermement convaincu à l'époque qu'elle était justifiée. En ce qui le concerne, il s'agissait du coût pour faire des affaires et un petit prix à payer relativement aux ventes que M. Soriano devait générer.

[61] Il y a un problème concernant le document justificatif, dont je parlerai plus loin, mais d'un point de vue purement qualitatif, je conclus qu'il existe un lien clair entre la dépense et la source de revenu et qu'elle satisfait au critère énoncé à l'alinéa 18(1)a) de la Loi. Il n'y a aucune raison de la rejeter de ce point de vue.

[62] Cependant, le ministre, s'appuyant sur l'article 67, a adopté la position selon laquelle le montant n'était pas raisonnable relativement à la source de revenu. Malgré l'explication de l'appelant quant aux raisons pour lesquelles la dépense a été engagée, je suis d'accord avec l'évaluation du ministre et, m'appuyant sur la doctrine, je conclus qu'« aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé par contrat à verser une telle somme » (*Gabco*, précité), assurément pas sans une entente commerciale plus détaillée. Il n'y avait aucun élément de preuve relativement à une telle entente.

[63] J'ajouterai aussi qu'il y avait plusieurs autres préoccupations, notamment un dédoublement possible de services de consultation en ce sens que l'appelant avait déjà réclamé 16 316 \$ en services de consultation, ce qui lui avait été accordé. L'absence de livres et de registres signifie que la Cour n'est pas en mesure d'effectuer une évaluation appropriée.

[64] Deuxièmement, les éléments de preuve présentés lors de l'audience pour confirmer le paiement était effectivement un formulaire de virement électronique de 6 000 \$US, et le payeur était une société à numéro (3918149 Canada Inc.) et non l'appelant. Aucune explication n'a été fournie.

[65] Pour les motifs exposés ci-dessus, je conclus que l'appelant n'a pas fourni une preuve suffisante à première vue du paiement. Même si le montant avait été payé au complet, je rejetterais la réclamation relative aux frais de consultation additionnels de 15 000 \$US pour les motifs susmentionnés. Par conséquent, je confirme la décision du ministre à ce sujet.

IX. Conclusion

[66] Compte tenu de ce qui précède, l'appel est accueilli, sans dépens, et l'affaire est déferée au ministre du Revenu national pour réexamen et nouvelle cotisation, pour le motif que l'appelant avait le droit de déduire les dépenses d'entreprise suivantes pour l'année d'imposition 2011.

Dépenses d'entreprise admissibles	2011
Dépenses de publicité	2 244 \$
Repas et divertissement	5 000 \$
Frais de véhicule à moteur	9 641 \$
Frais de déplacement	30 418 \$
Téléphone et services publics	523 \$
Autres dépenses	16 316 \$
Déduction pour amortissement	2 339 \$
Dépenses totales de l'entreprise	64 142 \$

Signé à Ottawa, Canada, ce 29^e jour d'avril 2016.

« Guy Smith »

Le juge Smith

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 106

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2015-1031(IT)I

INTITULÉ : JONATHAN ANDERSON c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 19 novembre 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Guy R. Smith

DATE DU JUGEMENT : Le 29 avril 2016

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocat de l'intimée : M^c Emmanuel Jilwan

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada