

Référence : 2016 CCI 55
Date : 20160308
Dossier : 2011-3541(IT)G
2013-164(GST)G

ENTRE :

ROBERT HOLE,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

(Rendus oralement à l'audience à Kamloops (Colombie-Britannique),
le 1^{er} décembre 2015)

Le juge Graham

[1] Le ministre du Revenu national estime que Robert Hole exploitait une entreprise de culture de marijuana au cours de ses années d'imposition 2003, 2004 et 2005. M. Hole n'a déclaré aucun revenu provenant de la vente de marijuana dans ses déclarations de revenus pour ces années. Le ministre a estimé le revenu que M. Hole aurait tiré de la culture de marijuana en 2003, 2004 et 2005 et il a calculé la TPS qui aurait dû être perçue à cet égard pour les périodes de déclaration allant du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2005. Le ministre a établi de nouvelles cotisations à l'égard de M. Hole afin d'ajouter ce revenu et la TPS connexe. Le ministre a également imposé des pénalités pour faute lourde à la fois pour le revenu et pour la TPS. En raison d'une erreur de traitement, les pénalités n'ont pas été imposées pour l'impôt sur le revenu de 2005. M. Hole a interjeté appel des nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu et de TPS ainsi que des pénalités connexes.

[2] Le ministre estime également que M. Hole a omis de déclarer le revenu qu'il a gagné à titre de bûcheron. Le ministre a établi de nouvelles cotisations à l'égard

de M. Hole afin d'inclure ce revenu allégué non déclaré à ses années d'imposition 2003, 2004, 2005 et 2006. Le ministre a par ailleurs établi une cotisation à l'égard de M. Hole pour la TPS connexe pour ses périodes de déclaration allant du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2005. Le ministre a établi des pénalités pour faute lourde tant pour le revenu que pour la TPS. Encore une fois, à la suite d'une erreur de traitement, les pénalités relatives à l'impôt sur le revenu n'ont été imposées que pour les années d'imposition 2003 et 2004 de M. Hole. M. Hole a interjeté appel de l'inclusion du revenu provenant de l'abattage d'arbres, de l'imposition de la TPS et des pénalités connexes.

Le revenu provenant de l'entreprise de culture de marijuana

[3] Examinons d'abord l'entreprise de culture alléguée. La GRC a effectué une perquisition au bien-fonds de M. Hole à Clearwater (Colombie-Britannique) en août 2005. Elle a trouvé des plants de marijuana à différentes étapes de leur croissance à deux emplacements. Le premier emplacement était un atelier d'usinage situé au bien-fonds. Le second emplacement était situé en forêt. L'atelier d'usinage contenait 90 plants de marijuana adultes et 144 clones qui étaient encore à la phase végétative de la croissance. L'emplacement situé en forêt contenait 172 plants adultes. En raison de cette perquisition, M. Hole a été reconnu coupable de production d'une substance désignée et de possession d'une substance désignée en vue d'en faire le trafic.

[4] Le sergent Craig McMillan de la GRC a été cité par l'intimée à titre de témoin expert sur la culture de la marijuana. Le sergent McMillan avait préparé un rapport d'expert pour le procès pénal de M. Hole. Il a produit ce rapport comme étant son rapport d'expert. Il a également fourni d'importants éléments de preuve au sujet du fonctionnement des entreprises de culture.

[5] Kelly Plato était vérificateur au sein du Programme spécial d'exécution de l'Agence du revenu du Canada. Il a été affecté à la vérification des années d'imposition allant de 2003 à 2006 de M. Hole. L'intimée a cité M. Plato comme témoin. J'ai trouvé M. Plato crédible. M. Plato a expliqué qu'il avait utilisé des renseignements provenant du rapport d'expert du sergent McMillan pour estimer le revenu de M. Hole découlant de son entreprise de culture en 2003, 2004 et 2005. Je décrirai ces estimations comme une « analyse du rendement ». L'analyse du rendement est une méthode de rechange du calcul du revenu parfois utilisée par le ministre lorsqu'il croit qu'un contribuable exploitait une entreprise de culture et qu'il estime que les dossiers du contribuable ne permettent pas de vérifier convenablement le revenu qu'il en a tiré. En termes simples, une analyse du

rendement détermine le revenu à l'aide de quatre données : le nombre de plants dans chaque récolte, la quantité de marijuana séchée qui provient de chaque plant, la fréquence à laquelle les plants sont récoltés et le prix auquel la marijuana est vendue.

[6] Pour un contribuable, il existe deux façons principales de contester une analyse du rendement. La première consiste à démontrer que ses dossiers étaient exacts et que son revenu aurait dû être déterminé à l'aide de ces dossiers. Puisque les exploitants d'entreprises de culture de marijuana ne tiennent que très rarement les dossiers qui seraient nécessaires pour déterminer leur revenu de cette façon, une seconde méthode, plus courante, pour contester une analyse du rendement est de contester la détermination proprement dite du revenu faite par le ministre en vertu de l'analyse du rendement.

[7] Monsieur Hole a concentré son appel sur la contestation de la détermination proprement dite du revenu faite en vertu de l'analyse du rendement. Cependant, plutôt que de contester le bien-fondé d'une ou de plusieurs données utilisées par le ministre lors de l'analyse, M. Hole nie simplement avoir tiré quelque revenu que ce soit de son entreprise de culture. Il a témoigné qu'il n'avait pas cultivé de marijuana en 2003 ni en 2004. Il a en outre témoigné que, bien qu'il ait cultivé de la marijuana en 2005, il n'avait pas gagné d'argent en le faisant. Il a expliqué que la GRC avait saisi toute sa marijuana après la perquisition et que, auparavant, il avait eu de la difficulté à faire pousser des plants et qu'il n'avait pas réussi à obtenir de récolte. Il a expliqué qu'il cultivait de la marijuana pour son usage personnel afin de traiter une douleur qu'il ressent au pied.

[8] J'estime que l'explication de M. Hole est invraisemblable. La perquisition effectuée en 2005 n'était pas la première où la GRC avait trouvé de la marijuana au bien-fonds de M. Hole. Le bien-fonds avait également fait l'objet d'une perquisition en 2002 et une entreprise de culture y avait été trouvée. Les relevés d'électricité de la British Columbia Hydro pour le bien-fonds ont été déposés en preuve. Ils ont démontré une consommation élevée constante d'électricité de 2002 à 2005. Cela indique fortement qu'une entreprise de culture a existé pendant toutes ces années.

[9] Monsieur Hole a affirmé que son bien-fonds consomme simplement beaucoup d'électricité. Il a affirmé qu'il possédait des bovins et des chevaux pendant les années en cause et que leurs soins demandaient beaucoup d'électricité. Cette explication n'avait pas de sens pour deux raisons. Premièrement, s'il fallait beaucoup d'électricité pour le bétail, on pourrait s'attendre à ce que l'utilisation d'électricité ait été élevée en 2003 et 2004 et à ce qu'elle ait même augmenté en

2002 et 2005, quand les besoins en électricité de l'entreprise de culture se sont ajoutés aux besoins déjà élevés en électricité pour le bétail. Aucune augmentation de ce genre n'est survenue. Deuxièmement, la grande majorité des exemples donnés par M. Hole afin d'expliquer les besoins en électricité pour le bétail incluait le fait de s'en occuper en hiver; pourtant, il n'y avait aucune tendance appréciable d'augmentation de la consommation d'électricité l'hiver. M. Hole a témoigné que ses voisins avaient des factures d'électricité élevées semblables, mais il n'a déposé en preuve aucune copie de ces factures ni cité ces voisins à témoigner. Je tire de cette omission une inférence défavorable.

[10] L'explication de M. Hole selon laquelle il cultivait de la marijuana pour son usage personnel était également invraisemblable. La quantité de marijuana que les plants qu'il cultivait auraient produite dépassait largement ses besoins personnels. Le sergent McMillan était d'avis que même en supposant une utilisation personnelle très élevée, M. Hole aurait produit assez de marijuana pour des décennies à partir de ses installations, s'il avait eu l'intention de l'utiliser uniquement à des fins personnelles. Le sergent McMillan a précisé en outre que puisque le THC de la marijuana se décompose après environ un an, même dans les meilleures conditions de conservation, aucune raison ne justifierait qu'un particulier cultive et entrepose pour lui-même suffisamment de marijuana pour tenir des années.

[11] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que M. Hole a exploité une entreprise de culture de marijuana sur son bien-fonds de 2003 à 2005.

[12] Le ministre a établi une cotisation à l'égard de M. Hole en se fondant sur les hypothèses clés suivantes à propos de chacune des données de l'analyse du rendement :

- 1) il avait 90 plants à chaque récolte de son entreprise de culture;
- 2) il tirait trois onces de marijuana séchée de chaque plant;
- 3) il faisait trois récoltes par année;
- 4) il vendait la marijuana obtenue au prix de 2 500 \$ la livre (TPS incluse).

[13] Monsieur Hole n'a pas démolé ces hypothèses.

[14] Le calcul qu'il y avait 90 plants provient du nombre de plants adultes que la GRC avait trouvés dans l'atelier d'usinage en 2005. Ce chiffre est prudent, puisqu'il ne tient pas compte des 172 plants que la Gendarmerie avait trouvés à l'extérieur et du fait qu'il y avait également 144 clones dans l'atelier. M. Hole ne m'a pas fourni d'élément de preuve me permettant de conclure raisonnablement qu'il possédait moins de 90 plants par récolte à tout moment.

[15] Il n'y avait aucun élément de preuve indiquant combien d'onces les récoltes de M. Hole auraient produites si elles étaient parvenues à maturité avant la perquisition. Le sergent McMillan a témoigné que le rendement moyen est de trois onces par plant. M. Hole n'a pas fourni d'élément de preuve raisonnable expliquant pourquoi ses rendements auraient été plus faibles que cela.

[16] Le sergent McMillan a témoigné qu'une exploitation normale comme celle de M. Hole produirait trois ou quatre récoltes par année. Je conclus donc que le chiffre de trois récoltes avancé par le ministre constitue une estimation prudente. En fait, j'estime qu'il s'agit d'une estimation généreuse, puisqu'elle tient pour acquis que M. Hole ne cultivait qu'une récolte à la fois. La présence des 144 clones à la phase végétative de la croissance indique qu'il avait deux récoltes qui en étaient à des stades différents. Cela aurait produit un nombre beaucoup plus élevé de récoltes par année, puisque le nombre de semaines entre les récoltes aurait théoriquement été réduit de moitié. Je note que M. Plato a réduit correctement le nombre de récoltes en 2005 à deux récoltes afin de tenir compte du fait que la GRC avait fermé l'installation en août 2005.

[17] Le sergent McMillan a témoigné que la marijuana provenant d'entreprises de culture est généralement vendue à l'once ou à la livre. Le prix à l'once est plus élevé que le prix à la livre. Il était d'avis que le prix à la livre en 2005 aurait été de 2 500 \$ et qu'il aurait été légèrement plus élevé au cours des années antérieures. Il a expliqué qu'une entreprise de culture de la taille de celle exploitée par M. Hole offrait généralement des ventes à la fois à l'once et à la livre. Compte tenu de ce qui précède, je conclus que le choix de M. Plato d'établir une cotisation fondée seulement sur les ventes à la livre et d'utiliser le prix de 2 500 \$ était raisonnable.

[18] Monsieur Plato a calculé la TPS sur les ventes de marijuana en faisant l'hypothèse généreuse que le prix de 2 500 \$ la livre incluait la TPS.

[19] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que M. Hole n'a pas contesté avec succès les estimations du ministre selon lesquelles il avait tiré un revenu de 118 282 \$ de la vente de marijuana au cours de chacune de ses années

d'imposition 2003 et 2004 et un revenu de 78 855 \$ provenant de la vente de marijuana au cours de son année d'imposition 2005, ni qu'il aurait dû verser la TPS sur ses ventes.

[20] Je conclus également que le ministre a réussi à prouver que M. Hole a commis une faute lourde en omettant de déclarer son revenu provenant de la culture de marijuana. Le revenu non déclaré est important. M. Hole n'a déclaré qu'un revenu de 13 591 \$ en 2003, aucun revenu en 2004, et 5 600 \$ en 2005. Son épouse a déclaré environ 15 000 \$ pour chacune de ces années. Des documents bancaires et d'autres documents financiers démontrent que M. Hole effectuait régulièrement des dépôts en espèces sur son compte bancaire et qu'il a versé près de 10 000 \$ comptant en acomptes pour la location de deux voitures en 2005. Il payait aussi régulièrement d'autres dépenses comptant. Les documents bancaires démontrent également que M. Hole et son épouse dépensaient beaucoup plus d'argent de 2003 à 2005 que leurs revenus déclarés ne pouvaient le permettre. Il ne fait aucun doute dans mon esprit que M. Hole savait qu'il exploitait un commerce de marijuana, qu'il savait que ce commerce était rentable, qu'il savait qu'il devait déclarer son revenu provenant de ce commerce dans ses déclarations de revenus et qu'il a décidé de ne pas le faire. Ainsi, l'imposition de pénalités pour faute lourde à la fois pour l'impôt sur le revenu et la TPS est justifiée.

[21] Je note que rien n'a été dit et qu'aucun élément de preuve n'a été présenté concernant les frais que M. Hole aurait pu avoir eu droit de déclarer à l'égard de son revenu provenant de l'entreprise de culture. Il avait manifestement des frais d'électricité. D'après ce que j'ai compris, il avait aussi un prêt hypothécaire, il avait donc vraisemblablement des frais d'intérêts également. En plus de ces frais, il y aurait eu des dépenses liées aux impôts fonciers et probablement des déductions pour amortissement ainsi que les pertes finales liées à l'équipement proprement dit. M. Hole ne m'a pas fourni d'élément de preuve concernant ces éléments ou toute autre dépense. Ainsi, je n'ai aucun moyen de savoir à combien elles s'élevaient ou si elles ont déjà été déclarées par lui ou par son épouse à l'égard de toute autre activité commerciale. En l'absence d'une telle preuve, je ne peux admettre quelque déduction que ce soit pour les frais liés à l'entreprise de culture.

Le revenu provenant de l'abattage d'arbres

[22] Examinons maintenant le revenu non déclaré allégué provenant de l'abattage d'arbres. M. Hole a admis qu'il avait tiré un revenu de son entreprise d'abattage d'arbres en 2003, 2004, 2005 et 2006, mais il n'a déclaré aucun revenu découlant de cette entreprise ni de TPS nette connexe.

[23] L'intimée a produit en preuve de nombreuses factures établies par M. Hole. Ces factures montrent que M. Hole gagnait activement un revenu provenant de l'abattage d'arbres. L'intimée a également produit en preuve plusieurs chèques montrant que M. Hole était rémunéré pour ses services.

[24] Monsieur Plato a déterminé le revenu non déclaré de M. Hole provenant de l'abattage d'arbres en utilisant une autre méthode de rechange pour l'établissement de la cotisation appelée analyse des dépôts bancaires. L'analyse des dépôts bancaires est une méthode de rechange visant à déterminer un revenu parfois utilisée par le ministre lorsqu'il considère qu'on ne peut vérifier le revenu du contribuable en examinant ses dossiers. En termes simples, l'analyse des dépôts bancaires suppose que tous les dépôts effectués sur le compte bancaire du contribuable sont un revenu, à moins que le contribuable ne soit capable de démontrer le contraire.

[25] Monsieur Plato a expliqué qu'il avait additionné tous les dépôts effectués sur les comptes bancaires appartenant à M. Hole et à son épouse et sur tous les comptes qu'ils détiennent conjointement avec leurs enfants. Il a expliqué qu'il a déduit tous les montants qui étaient des transferts provenant d'autres comptes bancaires et tous les montants qui avaient déjà été inclus dans son revenu déclaré. M. Plato s'est retrouvé avec trois types de dépôts : les dépôts qu'il savait être des chèques liés au revenu provenant de l'abattage d'arbres, les dépôts qu'il savait être des espèces, et les dépôts dont il ne connaissait pas la provenance. M. Plato a expliqué qu'il a ensuite apporté deux rajustements. Le premier a consisté à retirer tous les dépôts effectués en espèces. M. Plato a expliqué qu'il avait exclu ces dépôts parce qu'il avait supposé que tout dépôt en espèces provenait de l'entreprise de culture et qu'il voulait éviter une comptabilisation en double du même revenu. Le second rajustement apporté par M. Plato a consisté à exclure tous les dépôts inconnus de moins de 1 000 \$ qui étaient des chiffres ronds. M. Plato a expliqué qu'il pensait qu'il était plus probable que ces dépôts étaient de l'argent comptant. Il a témoigné qu'il n'avait pas exclu les dépôts de montants à chiffres ronds de plus de 1 000 \$, car il avait remarqué que la plupart des factures d'abattage d'arbres de M. Hole correspondaient à des montants ronds et qu'elles étaient de plus de 1 000 \$. Il a donc cru qu'exclure les chiffres ronds de plus de 1 000 \$ exclurait le revenu provenant de l'abattage d'arbres qui n'avait pas été identifié à partir des factures.

[26] J'ai trouvé que la méthode de M. Plato était juste compte tenu des circonstances. Au départ, je craignais que l'utilisation de deux méthodes de cotisation de rechange pour la même année d'imposition entraîne un risque grave

que le revenu soit comptabilisé en double. Cependant, je conclus que M. Plato a pris les mesures qui s'imposaient pour réduire le risque de comptabilisation en double.

[27] Pour un contribuable, il existe deux façons de contester une analyse des dépôts bancaires. La première consiste à démontrer que ses dossiers étaient exacts et que son revenu aurait dû être déterminé à l'aide de ces dossiers. La seconde méthode, et la plus courante, est de contester la détermination proprement dite du revenu faite par le ministre en vertu de l'analyse des dépôts bancaires.

[28] Monsieur Hole a concentré son appel sur la contestation de la détermination proprement dite du revenu. Il a contesté certains dépôts liés à la vente de matériel et de pièces ou liés à des services fournis par son fils qui, en fin de compte, avaient déjà été exclus de l'analyse des dépôts bancaires par M. Plato. M. Hole s'est également concentré sur d'autres dépôts de 3 200 \$ et de 1 000 \$ liés à la vente de pièces de voitures. Il a témoigné que les pièces provenaient d'une voiture qu'il avait achetée pour que son fils puisse en utiliser le moteur. Essentiellement, M. Hole a affirmé que la vente était une vente d'un bien à usage personnel. Je n'admets pas l'explication de M. Hole. Il n'a pas fourni d'éléments de preuve établissant le montant qu'il avait payé pour la voiture, la raison pour laquelle il avait acheté toute la voiture au lieu du moteur seulement, ni le moment auquel il avait acheté la voiture. Il affirme avoir vendu la voiture à la même entreprise à laquelle il avait vendu des pièces et du matériel et à laquelle il fournissait ses services d'abattage d'arbres. M. Hole n'a cité à comparaître aucun témoin de cette entreprise pour témoigner de la vente des pièces de la voiture et n'a pas non plus cité son fils à témoigner. Je tire de cette omission une inférence défavorable.

[29] Monsieur Hole a également contesté un chèque qui avait été déposé sur le compte bancaire de son fils. Le fils de M. Hole a exactement le même nom que lui. Le chèque a été endossé par son fils. Cependant, M. Hole avait l'habitude de déposer ses propres fonds sur les comptes détenus par ses enfants. Par conséquent, le simple fait que le chèque a été déposé sur le compte de son fils n'est pas suffisant pour que j'écarte ce montant. Je tire une inférence défavorable du fait que M. Hole a omis de faire témoigner à cet égard son fils ou quelqu'un de l'entreprise à qui les services en cause ont été fournis.

[30] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que M. Hole n'a pas pu démolir les hypothèses du ministre selon lesquelles il a gagné un revenu provenant de l'abattage d'arbres de 7 000 \$, 39 869 \$, 34 226 \$ et 25 452 \$ au cours de ses années d'imposition 2003, 2004, 2005 et 2006 respectivement. De même, M. Hole

n'a pas réussi à démolir les hypothèses du ministre selon lesquelles il a omis de percevoir la TPS sur ces ventes en 2004 et 2005.

[31] Je conclus également que le ministre a réussi à prouver que M. Hole a commis une faute lourde en omettant de déclarer son revenu provenant de l'abattage d'arbres. M. Hole a effectué le travail en cause, il a établi des factures pour ce travail, il a reçu des paiements pour ces factures et il a déposé ces paiements sur les comptes bancaires de sa famille. Il savait qu'il gagnait un revenu et il a simplement choisi de ne pas le déclarer dans ses déclarations de revenus.

[32] Monsieur Hole a affirmé qu'il n'était pas tenu de déclarer son revenu provenant de l'abattage d'arbres puisqu'il avait gagné trop peu pour être imposable. Même si j'acceptais que son revenu était inférieur à l'exemption personnelle de base, cela ne saurait justifier qu'il ait sciemment produit une fausse déclaration. Une personne qui gagne trop peu pour être imposable a deux choix. Soit elle peut produire une déclaration de revenus et déclarer tous ses revenus, soit elle peut simplement ne pas produire de déclaration. Produire une déclaration de revenus sans divulguer son revenu constitue une fausse déclaration, et signifie également que le revenu sera établi de façon incorrecte pour le calcul de plusieurs crédits en raison du faible revenu, comme les crédits pour la TPS offerts aux contribuables, et que son épouse est susceptible de profiter de l'exemption personnelle de M. Hole lorsqu'elle produira sa déclaration.

[33] Compte tenu de tout ce qui précède, les appels sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 8^e jour de mars 2016.

« David Graham »

Le juge Graham

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 55

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2011-3541(IT)G
2013-164(GST)G

INTITULÉ : ROBERT HOLE c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Kamloops (Colombie-Britannique)

DATES DE L'AUDIENCE : Le 30 novembre et le 1^{er} décembre 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge David E. Graham

DATE DU JUGEMENT : Le 1^{er} décembre 2015

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocate de l'intimée : M^e Margaret McCabe

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

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