

Dossier : 2006-2272(IT)I

ENTRE :

KEN PAES,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 18 mai 2007 à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge T. O'Connor

Comparutions :

Représentant de l'appelant : Nabi Khandaker

Avocat de l'intimée : Brandon Siegal

JUGEMENT

L'appel à l'encontre de la cotisation établie en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard de l'année d'imposition 2003 est rejeté conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa (Canada), ce 30^e jour de mai 2007.

« T. O'Connor »

Juge O'Connor

Traduction certifiée conforme
ce 10^e jour d'octobre 2007.

Chantal DesRochers, LL.B., D.E.S.S. en trad.

Référence : 2007CCI311

Date : 20070530

Dossier : 2006-2272(IT)I

ENTRE :

KEN PAES,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge O'Connor

[1] Dans cet appel, il s'agit de savoir si dans l'année d'imposition 2003 l'appelant, un vendeur à commission œuvrant dans le domaine de la publicité était en droit de déduire certaines dépenses.

[2] Le tableau suivant montre les principaux éléments soumis ainsi que les dépenses refusées par le ministre, qui figurent à l'annexe A de la réponse à l'avis d'appel :

Annexe A

Année d'imposition 2003

	<u>Tel que soumis</u>	<u>Éléments déductibles</u>	<u>Nouvelle cotisation</u>
Revenu d'emploi			
Salaire de base	52 817 \$	0 \$	
Commissions	42 314 \$	0 \$	
Total des revenus d'emploi	<u>95 131 \$</u>	<u>0 \$</u>	
Dépenses d'emploi	<u>27 404 \$</u>	<u>13 547 \$</u>	<u>13 857 \$</u>

Éléments contestés et faisant l'objet de l'appel	<u>Tel que soumis</u>	<u>Éléments non déductibles</u>
A. Frais de bureau		
Classeur	115 \$	115 \$
Imprimante	549 \$	549 \$
Téléphone	34 \$	34 \$
Connecteur RJ-11	57 \$	57 \$
Équipement utilisé pour donner des exposés	<u>1 418 \$</u>	<u>1 418 \$</u>
Total des frais de bureau	2 173 \$	2 173 \$
	<u>Tel que soumis</u>	<u>Éléments non déductibles</u>
B. Séminaires et formation		
Séminaire sur les ventes de biens immobiliers	2 294 \$	2 294 \$
Séminaire sur les ventes	35 \$	35 \$
Conférence sur la motivation	214 \$	214 \$
Formation de base concernant le langage HTML	<u>400 \$</u>	<u>400 \$</u>
Total des dépenses liées aux séminaires et à la formation	<u><u>2 943 \$</u></u>	<u><u>2 943 \$</u></u>
Montant total faisant l'objet de l'appel	<u><u>5 116 \$</u></u>	

Position du ministre :

[3] Le ministre soutient que les dépenses de bureau sont des dépenses en capital que l'appelant ne peut déduire.

[4] Voici ce que le ministre fait valoir dans sa réponse en ce qui concerne les séminaires et la formation :

[...]

c) *Séminaires et formation :*

- les dépenses relatives à la participation à des séminaires et à la formation n'ont pas été engagées à des fins commerciales;
- l'appelant n'était pas tenu de participer à des séminaires et d'assister à des conférences sur la motivation;

[...]

13. Il soutient en outre que le ministre a eu raison de conclure que, dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 2003, l'appelant ne peut, au titre de le sous-alinéa 8(1)i(iii) de la Loi, déduire les autres dépenses personnelles s'élevant à 2 943 \$, qui figurent à l'annexe A.

[...]

Position de l'appelant :

- [5] La position de l'appelant ressort des paragraphes suivants de l'avis d'appel :

[TRADUCTION]

Pour gagner un revenu en tant que vendeur il avait notamment besoin des meubles et de l'équipement suivant : table, chaises, classeur, ordinateur, imprimante et téléphone.

Son domicile lui servait de bureau. Il a participé à des séminaires relatifs aux affaires immobilières et assisté à des conférences sur la motivation.

[...]

Le contribuable soutient, avec égards, qu'il avait besoin d'utiliser un ordinateur et Internet pour trouver des acheteurs et qu'il avait besoin de communiquer par téléphone et par écrit avec les clients éventuels et, que, à cette fin, il était nécessaire qu'il utilise, entre autres équipements, un téléphone et une imprimante. Il avait besoin d'équipement pour fournir des renseignements au sujet de son employeur et pour convaincre les clients éventuels qu'ils avaient intérêt à utiliser « Superpages » à des fins publicitaires.

En 2003, plus de la moitié de son revenu provenait de commissions et, cette année-là, il fut l'un des meilleurs vendeurs de l'entreprise. Il avait particulièrement à cœur de réussir en tant que vendeur.

Il a participé à un séminaire sur la motivation ainsi qu'à des séminaires concernant les affaires immobilières. Il a **appris des**

techniques de vente et il a vendu de l'espace publicitaire à des agents immobiliers. De plus, la formation qu'il a reçue dans ces séminaires l'a directement aidé à s'acquitter de ses tâches de vendeur chez Goldbook, une société qui œuvre dans le même domaine que le Groupe Pages Jaunes. [...]

Selon lui, l'alinéa 8(1)f) de la Loi, bien qu'il ne soit pas très clair, n'exclut pas explicitement les dépenses en capital légitimes pour autant qu'elles permettent directement de gagner un revenu. Plusieurs parallèles ont été faits avec les dépenses déductibles des vendeurs à commission et les dépenses d'entreprise. Les dépenses d'automobile constituent un exemple. Dans les deux cas, c'est-à-dire qu'il s'agisse d'un vendeur à commission ou d'une entreprise, les dépenses en capital liées à une automobile ne sont pas déductibles du revenu, mais la déduction pour amortissement l'est.

Le contribuable ne comprend pas pourquoi en matière de déductibilité on ne réserve pas aux dépenses de matériel de bureau le même sort qu'aux dépenses d'automobile. Les deux types de dépenses sont tout aussi nécessaires pour générer un revenu.

[6] Nous verrons plus loin que la déduction pour amortissement n'est permise qu'à l'égard des automobiles et des aéronefs. Un employé comme l'appelant ne peut par conséquent demander une déduction pour amortissement à l'égard de dépenses de bureau.

Analyse :

[7] Les extraits les plus pertinents de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont reproduits ci-dessous :

8. (1) Éléments déductibles -- Sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

f) dépenses de vendeur [employé à commission] -- lorsque le contribuable a été, au cours de l'année, employé pour remplir des fonctions liées à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur, et lorsque, à la fois :

(i) il était tenu, en vertu de son contrat, d'acquitter ses propres dépenses,

(ii) il était habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur,

(iii) sa rémunération consistait en tout ou en partie en commissions ou autres rétributions semblables fixées par rapport au volume des ventes effectuées ou aux contrats négociés,

(iv) il ne recevait pas, relativement à l'année d'imposition, une allocation pour frais de déplacement qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)b)(v), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu,

les sommes qu'il a dépensées au cours de l'année pour gagner le revenu provenant de son emploi (jusqu'à concurrence des commissions ou autres rétributions semblables fixées de la manière prévue au sous-alinéa (iii) et reçues par lui au cours de l'année) dans la mesure où ces sommes n'étaient pas :

(v) des dépenses, des pertes ou des remplacements de capital ou des paiements au titre du capital, exception faite du cas prévu à l'alinéa j),

[...]

(2) Restriction générale -- Seuls les montants prévus au présent article sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi.

[8] Dans *Gifford c. R.*, [2004] 1 R.C.S. 411 la Cour suprême du Canada examine certains des facteurs devant être pris en compte en ce qui concerne la déduction des dépenses. Voici ce que dit le juge Major à ce sujet :

V. Analyse

11 Avant d'aborder les questions particulières que pose le présent pourvoi, il est utile d'examiner le régime général des déductions permises par la Loi. Le contribuable appelant en l'espèce a tiré son revenu de son emploi et ne peut donc se prévaloir des déductions en application de la Loi que si l'art. 8 le permet expressément, ainsi que le prévoit le par. 8(2).

12 L'employé qui satisfait aux exigences des sous-al. 8(1)f(i) à (iv) peut déduire toute dépense engagée « pour gagner le revenu provenant de son emploi ». La dépense constituant un paiement « au titre du capital » est, en vertu du sous-al. 8(1)f(v), exclue de la gamme des dépenses admissibles à la déduction.

13 Lorsque le contribuable tire son revenu d'une entreprise ou d'un bien, et non d'un emploi, la gamme des déductions admissibles est beaucoup plus large, car l'art. 9 prévoit que le revenu du contribuable correspond au bénéfice qu'il en obtient. Pour le calcul du bénéfice provenant d'une entreprise ou d'un bien, le contribuable peut réclamer des déductions conformément aux principes comptables généralement reconnus, sauf disposition contraire de la Loi. Les alinéas 18(1)a) et b) sont semblables aux passages de l'al. 8(1)f) qui servent à circonscrire de manière générale les déductions permises. L'alinéa 18(1)a) dispose que seules sont déductibles les dépenses engagées en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien, et l'al. 18(1)b) — dont le libellé est similaire à celui du sous-al. 8(1)f(v) — exclut notamment la déduction des paiements « au titre de capital ».

14 En dépit de la similarité des règles générales, les exceptions créent des différences quant à la capacité des contribuables qui tirent leur revenu de leur emploi et non d'une entreprise ou d'un bien de se prévaloir des déductions dans des circonstances en apparence similaires.

15 Dans le cas de l'employé qui autrement remplit les exigences de l'al. 8(1)f) sans toutefois être autorisé à demander une déduction parce que la dépense constitue un paiement « au titre du capital » au sens du sous-al. 8(1)f(v), la seule exception prévue par la Loi se trouve à l'al. 8(1)j). Cet alinéa permet la déduction des paiements au titre du capital lorsqu'il s'agit de l'acquisition d'un véhicule à moteur ou d'un aéronef, comme pour la déduction pour amortissement sous le régime de l'al. 20(1)a), comme nous allons le voir ci-dessous. Il est également permis au contribuable employé de déduire les intérêts payés sur de l'argent emprunté pour l'acquisition de l'un ou l'autre de ces articles.

16 En revanche, le contribuable qui tire un revenu d'une entreprise ou d'un bien peut être autorisé à déduire les dépenses visées à l'al. 18(1)b) grâce à un certain nombre d'exceptions prévues dans la Loi. Deux des exceptions les plus fréquemment utilisées se trouvent aux al. 20(1)a) et b). L'alinéa 20(1)a) permet de déduire de ce revenu une partie du coût en capital de certains biens, si la déduction pour amortissement est prévue par règlement à l'égard de ce type de

bien. L'alinéa 20(1)b) prévoit une déduction similaire pour les dépenses engagées pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles, tel que l'achalandage. L'alinéa 20(1)c) est une disposition particulière permettant la déduction des intérêts payés sur de l'argent emprunté à certaines fins.

17 Le fait que, sous le régime de la Loi, les employés soient traités différemment des contribuables tirant un revenu d'une entreprise ou d'un bien n'a rien de nouveau ni d'équitable à première vue. Il a donné lieu à de nombreux litiges lorsque des contribuables ont tenté, parfois en vain, de se donner le statut d'entrepreneurs indépendants, plutôt que celui d'employés, pour bénéficier des déductions plus favorables.

18 Si le paiement versé à M. Bentley ou le paiement d'intérêts constituent des paiements « au titre du capital », l'appelant, en tant qu'employé, ne pourra déduire de son revenu aucune de ces dépenses. Par contre, s'il tirait un revenu de son entreprise et non de son emploi, il lui serait vraisemblablement permis de déduire ces deux paiements dans le calcul de son bénéfice pour l'année. Ce résultat à première vue inéquitable à l'égard de l'appelant s'explique par la structure de la Loi mais ne saurait modifier la qualification de ces paiements.

[9] Pour ce qui est des dépenses de formation, on a fait référence à la décision *Neville c. The Minister of National Revenue*, 88 DTC 1546, dans laquelle le juge Taylor dit ce qui suit :

[...]

(b) le montant en litige pourrait très vraisemblablement être déductible si l'appelante était en affaires, mais comme Mme Neville est une employée, il ne l'est pas. À l'appui de cette prétention, l'avocat invoque une citation tirée du chapitre 6, *Taxation of Employees*, (précité) :

[TRADUCTION] « [...] Au contraire des contribuables exerçant une entreprise et dont la capacité de déduire des dépenses et des débours est relativement peu touchée par l'alinéa 18(1)a), le paragraphe 8(2) interdit expressément aux employés de demander les déductions précisées dans cette disposition. »

et une remarque tirée du Bulletin d'interprétation 357R (précité) :

« Il n'y a aucune disposition dans la Loi de l'impôt sur le revenu permettant à un employé de déduire des frais de formation (autres que les frais de scolarité) lors du calcul du revenu tiré de son emploi. »

La Cour reviendra sur ce point ultérieurement.

[...]

Ainsi, qu'on les appelle « frais de formation » ou autrement, les déductions réclamées, en l'espèce étaient destinées à défrayer l'inscription et la participation à un cours recommandé et conçu pour améliorer les compétences du contribuable à titre d'agent d'immeubles payé à commission, une employée, mais cependant une sorte spéciale d'employée, presque d'une race hybride entre un employé salarié ordinaire et un entrepreneur indépendant. La déduction, s'il faut en accorder une, doit être prévue par l'alinéa 8(1)f) de la Loi. J'ai déjà dit en d'autres occasions, que lorsqu'un employé rémunéré par des commissions est admissible aux déductions prévues par l'alinéa 8(1)f), il n'a pas à chercher à faire confirmer ses déductions par un autre alinéa de l'article 8, parce que l'alinéa 8(1)f) de la Loi, bien interprété, laisse toute la latitude voulue. L'état des résultats, déposé dans les règles par Mme Neville, traite de toute une série de dépenses : un total de 4 668,97 \$ tiré d'un revenu de commissions de 16 576,87 \$, ce qui ne soulève pas de problèmes. Mais Mme Neville a aussi utilisé la ligne 213 de sa déclaration de revenus, ligne intitulée « Frais de scolarité », a déduit les 525 \$ en question et a inclus un reçu comme pièce justificative. Comme la ligne 213 donne l'avertissement suivant : [TRADUCTION] « déductible par l'étudiant seulement », et comme Mme Neville croyait être un « étudiant » pour le cours qu'elle a suivi, il est compréhensible qu'elle ait essayé de déduire ce montant à cet endroit. Je suis bien convaincu qu'il aurait été également indiqué, peut-être même plus indiqué, d'avoir inclus ce montant dans l'état des résultats ordinaire, au moins pour faire ressortir la question de sa déductibilité.

Il y a longtemps que j'ai statué que la seule restriction inhabituelle qui s'applique aux déductions des dépenses des vendeurs à commission visés par l'alinéa 8(1)f) de la Loi était que l'allocation du coût en capital n'est admise que pour une automobile ou un aéronef (non pour de l'équipement de bureau, etc.) – Voir Quesnel v. M.R.N., 77 DTC 92. À part cela, pour les fins de déductions du revenu, il est difficile de voir que l'expression (les sommes) « qu'il a dépensées au cours de l'année pour gagner le revenu provenant de son emploi » de l'alinéa 8(1)f) puisse être interprétée comme une restriction très différente de l'expression similaire utilisée dans

l'alinéa 18(1)a) « [...] a été faite ou engagée par le contribuable en vue de tirer un revenu des biens ou de l'entreprise, ou de faire produire un revenu aux biens ou à l'entreprise ». Je ne vois pas comment le deuxième argument du Ministre mentionné ci-dessus en (b) peut être pris au sérieux. Si une déduction peut être accordée en vertu de l'article 18 de la Loi pour le montant contesté en l'espèce (et l'avocat convient que selon le Bulletin d'interprétation 357R, ce montant serait très probablement déductible) alors je ne saurais exclure une déduction semblable pour la présente contribuable.

[...]

Si l'on examine l'argument (c) mentionné ci-dessus, le Bulletin d'interprétation 357R reconnaît fort justement la difficulté à laquelle le Ministre doit faire face pour accorder ou refuser d'accorder une déduction comme celle qui est contestée en l'espèce; et je reconnais, effectivement, qu'il y a probablement une gamme complète de cours, séminaires, « fins de semaine », etc. auxquels l'expression « frais de formation » pourrait s'appliquer. Je dirais que tous les « cours de formation » peuvent contenir des éléments d'acquisition de connaissances ou d'amélioration des compétences, mais, en règle générale, je ne peux concevoir une meilleure distinction entre dépenses « en immobilisations » et dépenses dites « courantes » que celle qui se trouve dans le Bulletin conçu pour aider les contribuables et que je cite :

« [...] Ainsi, les frais engagés pour tout cours conduisant à l'obtention d'un diplôme, d'un titre professionnel ou d'un certificat analogue ne sont pas déductibles. Par contre, les frais raisonnables engagés, par exemple, pour un cours permettant à un professionnel d'apprendre les plus récentes méthodes de sa profession sont déductibles. »

[10] Voici au surplus des extraits du Bulletin d'interprétation IT-357R2 – Frais de formation :

[...]

Travailleurs indépendants

2. Comme il est mentionné au début de ce bulletin, les frais engagés sont considérés comme des dépenses en capital si le cours de formation ou d'instruction auquel ils se rattachent procure un avantage durable au contribuable. Il en est de même si celui-ci engage des frais pour un cours conduisant à l'obtention d'un

diplôme, d'un titre professionnel ou d'un certificat analogue et que, par le fait même, il acquiert une nouvelle compétence ou un nouveau titre pour les besoins de son entreprise ou de sa profession. L'alinéa 18(1)*b* ne permettant pas la déduction de dépenses en capital comme frais courants, celles-ci sont admissibles à titre de « dépenses en immobilisations admissibles » (voir la dernière version du IT-123 et du IT-143). Par contre, si le contribuable suit un cours uniquement pour conserver, mettre à jour ou améliorer une compétence ou un titre déjà acquis pour les besoins de son entreprise ou de sa profession, les frais engagés pour suivre le cours sont des frais courants et l'alinéa 18(1)*b* n'en interdit pas la déduction. Ainsi, par exemple, les frais engagés pour un cours permettant à un professionnel d'apprendre les plus récentes méthodes de sa profession peuvent être déductibles, même si le cours porte sur un domaine de sa profession où il n'a pas travaillé activement auparavant, bien qu'il ait été qualifié pour le faire.

[...]

8. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit pas la déduction, par un employé, de dépenses engagées pour sa formation, même s'il peut bénéficier, en tant que contribuable, d'un crédit d'impôt pour les frais de scolarité acquittés auprès de certains établissements d'enseignement. (Veuillez consulter la dernière version du IT-516.) Toutefois, une exception à cette règle générale peut être accordée en vertu de l'alinéa 8(1)*f*). Ce pourrait être le cas d'un contribuable employé pour la vente de biens ou pour la négociation de contrats au nom de son employeur et dont la rémunération est constituée, entièrement ou en partie, de commissions ou d'autres montants semblables. Un tel contribuable pourrait demander la déduction des dépenses engagées pour sa formation en vertu de l'alinéa 8(1)*f*), conformément au jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Doris J. Neville c. M.R.N.*, 88 DTC 1546, (1988) 2 C.T.C. 2201. Afin de déduire les dépenses engagées pour la formation en vertu de cet alinéa, il faut en satisfaire toutes les exigences; ces dernières sont exposées sous la rubrique « Vendeurs » dans la dernière version du IT-522. Les commentaires des numéros 2, 5 et 6 ci-dessus, à propos des travailleurs indépendants, s'appliquent aussi aux employés qui demandent une déduction des dépenses engagées pour leur formation en vertu de l'alinéa 8(1)*f*) dont il est question ci-dessus.

[...]

Conclusion :

[11] Je suis d'avis que les dépenses réclamées par l'appelant et refusées par le ministre, tel qu'il appert de l'annexe A, sont des dépenses en capital et que le refus du ministre est justifié. L'appel est par conséquent rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30^e jour de mai 2007.

« T. O'Connor »

Juge O'Connor

Traduction certifiée conforme
ce 10^e jour d'octobre 2007.

Chantal DesRochers, LL.B., D.E.S.S. en trad.

RÉFÉRENCE : 2007TCC311
N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-2272(IT)I
INTITULÉ : Ken Paes c. The Queen
LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)
DATE DE L'AUDIENCE : 18 mai 2007
MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge T. O'Connor
DATE DU JUGEMENT : 30 mai 2007

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant: Nabi Khandaker
Avocat de l'intimé : Brandon Siegal

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

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