

Dossier : 2006-3275(IT)I

ENTRE :

FREDERICK M. CROSS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 15 août 2007, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Wyman W. Webb

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M^c Kandia Aird

JUGEMENT

Les appels des nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 2000, 2001 et 2002 sont accueillis, en partie, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine à nouveau et établisse une nouvelle cotisation compte tenu du fait que les rajustements suivants doivent être apportés au revenu d'entreprise supplémentaire qui a été ajouté au revenu de l'appelant pour chacune des années en cause :

2000

Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	11 381 \$
Déduction relative à un écart inexplicé	(1 470,96 \$)
Frais de véhicule à moteur supplémentaires admis	(6 756 \$)
Frais de téléphone supplémentaires admis	(453,60 \$)
Frais d'utilisation du domicile à des fins commerciales supplémentaires admis	(3 359,98 \$)
Rajustement révisé du revenu déclaré par l'appelant dans sa déclaration de revenus pour 2000	(659,54 \$)

2001

Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	9 160 \$
Frais de véhicule à moteur supplémentaires admis	(3 851 \$)
Frais de repas et de divertissement supplémentaires admis	(224,95 \$)
Frais de téléphone supplémentaires admis	(552,60 \$)
Frais d'utilisation du domicile à des fins commerciales supplémentaires admis	(5 363,38 \$)
Rajustement révisé du revenu déclaré par l'appelant dans sa déclaration de revenus pour 2001	(831,93 \$)

2002

Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	19 731 \$
Frais de véhicule à moteur supplémentaires admis	(2 778,66 \$)
Frais de repas et de divertissement supplémentaires admis	(487,95 \$)
Frais juridiques et comptables supplémentaires admis (90 % x 1 060 \$ - 567,10 \$)	(386,90 \$)
Frais de téléphone supplémentaires admis	(636,80 \$)
Frais d'utilisation du domicile à des fins commerciales supplémentaires admis	(2 870,25 \$)
Rajustement révisé du revenu déclaré par l'appelant dans sa déclaration de revenus pour 2002	12 570,44 \$

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 7^e jour de septembre 2007.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour d'octobre 2007.

Johanne Brassard, trad. a.

Référence : 2007CCI532

Date : 20070907

Dossier : 2006-3275(IT)I

ENTRE :

FREDERICK M. CROSS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Webb

[1] L'appelant exploite une entreprise individuelle à titre de peintre. Il a fait l'objet de nouvelles cotisations pour les années 2000, 2001 et 2002 en raison de dépenses qu'il avait déduites relativement à son entreprise. Comme il est énoncé aux paragraphes 8 et 9 de la réponse, la question en litige consiste à savoir si l'appelant peut déduire les dépenses réclamées ou si ces dépenses ne peuvent être déduites selon l'alinéa 18(1)a) ou l'alinéa 18(1)h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[2] Le paragraphe 3 de la réponse fait état de ce qui suit :

[TRADUCTION]

« Par des avis de nouvelle cotisation datés du 20 février 2004, le ministre a établi de nouvelles cotisations relativement aux années d'imposition 2000, 2001 et 2002 de l'appelant et il a augmenté le revenu d'entreprise de l'appelant d'une somme de 11 381 \$, de 9 160 \$ et de 19 731 \$, respectivement.

[3] Il est en outre soutenu qu'à la suite de la production de l'avis d'opposition par l'appelant, le ministre a ratifié les nouvelles cotisations.

[4] Le paragraphe 6 de la réponse mentionne :

[TRADUCTION]

« Les sommes en litige sont jointes à l'annexe A.

[5] Les seules hypothèses formulées par le ministre sont énoncées au paragraphe 7 de la réponse :

[TRADUCTION]

Lorsqu'il a établi et ratifié ces nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2000, 2001 et 2002, le ministre a formulé les hypothèses de fait suivantes :

- a) l'appelant exploite une entreprise individuelle dont les activités consistent à faire des travaux de peinture, à poser du papier peint et à offrir des services de décoration;
- b) les dépenses déduites constituaient des frais personnels et de subsistance de l'appelant.

[6] L'annexe A jointe à la réponse énumère, pour chacune des trois années, les diverses catégories de dépenses présentées, pour chaque année, dans trois colonnes intitulées respectivement [TRADUCTION] « Demandées », [TRADUCTION] « Admises » et « WP ». Pour l'année 2000, la somme totale des dépenses énumérées à l'annexe A dans la colonne « Demandées » est de 26 427,56 \$, et la somme totale figurant dans la colonne « Admises » à l'annexe A est de 10 031,75 \$. La différence entre ces deux sommes est de 16 395,81 \$. Cependant, au paragraphe 3 de la réponse, la somme présentée comme le rajustement au revenu d'entreprise est 11 381 \$.

[7] Pour 2001, la somme totale inscrite dans la colonne [TRADUCTION] « Demandées » à l'annexe A est de 35 956,87 \$, la somme totale inscrite dans la colonne [TRADUCTION] « Admises » à l'annexe A est de 16 812,96 \$ et la différence entre ces deux sommes est de 19 143,91 \$. Cependant, au paragraphe 3 de la réponse, on mentionne que le revenu d'entreprise de l'appelant a fait l'objet d'un rajustement de 9 160 \$.

[8] Pour 2002, la somme totale inscrite dans la colonne [TRADUCTION] « Demandées » est de 40 303,91 \$, la somme totale inscrite dans la colonne [TRADUCTION] « Admises » est de 18 414,45 \$ et la différence entre ces

deux sommes est de 21 889,46 \$. Cependant, au paragraphe 3 de la réponse, on mentionne que le revenu d'entreprise de l'appelant a fait l'objet d'un rajustement de 19 731,00 \$.

[9] Les rajustements apportés au revenu d'entreprise pour chacune des années selon le paragraphe 3 de la réponse ne correspondent donc pas aux sommes qui sont en litige selon l'annexe A.

[10] L'avocate de l'intimée a expliqué que ces différences découlent de l'écart entre les sommes demandées par l'appelant dans le cadre du processus de vérification et les sommes déduites dans les déclarations de revenus. Les tableaux suivants résument, pour chacune des années 2000, 2001 et 2002, les catégories de [TRADUCTION] « Dépenses » énumérées dans l'annexe A de la réponse, les sommes [TRADUCTION] « Demandées » par l'appelant au cours de la vérification selon l'annexe A de la réponse, les sommes [TRADUCTION] « Admises » par suite de la vérification selon l'annexe A de la réponse ainsi que les sommes déduites par l'appelant dans ses déclarations de revenus pour chacune de ces années :

2000

<u>Dépenses</u>	<u>Demandées par l'appelant lors de la vérification</u>	<u>Admises après vérification</u>	<u>Déduites par l'appelant dans sa déclaration de revenus</u>
Achats	4 662	4 396,65	4 662
Publicité	667	628,95	667
Créances irrécouvrables	0	0	0
Assurance	594	594	594
Entretien et réparations	0	0	0
Repas et divertissement	33,50	0	33,50
Véhicule à moteur	8 280,42	1 524,06	7 960,46
Frais de bureau	613	264,90	613
Fournitures	9,50	9,50	9,50
Frais juridiques et de comptables	73	0	73
Loyer	0	0	0
Téléphone	504	0	504
Divers	121,90	121,90	121,90
DPA	5 152,76	2 589,06	536,45

Utilisation du domicile à des fins commerciales	5 716,48	8,66	4 166,98
(moins la TPS incluse)		(105,93)	
	26 427,56	10 031,75	19 941,79

2001

<u>Dépenses</u>	<u>Demandées par l'appelant lors de la vérification</u>	<u>Admises après vérification</u>	<u>Déduites par l'appelant dans sa déclaration de revenus</u>
Achats	6 226,93	6 097,28	4 516
Publicité	69	69	69
Créances irrécouvrables	499,34	499,34	0
Assurance	2 754	544	2 754
Entretien et réparations	963	0	963
Repas et divertissement	531	1,45	531
Véhicule à moteur	6 860,74	3 009,70	8 777,13
Frais de bureau	1 498	229,67	1 498
Fournitures	17	17	17
Frais juridiques et comptables	605	604,55	605
Loyer	980	0	980
Téléphone	614	0	614
Divers	0	0	0
DPA	2 571,58	4 237,93	543,85
Utilisation du domicile à des fins commerciales	11 767,28	1 635,33	5 734,76
(moins la TPS incluse)		(128,29)	
	35 956,87	16 816,96	27 602,74

2002

<u>Dépenses</u>	<u>Demandées par l'appelant lors de la vérification</u>	<u>Admises après vérification</u>	<u>Déduites par l'appelant dans sa déclaration de revenus</u>
Achats	13 123,45	7 691,62	13 123,45
Publicité	1 051	1 051	1 051
Créances irrécouvrables	376,33	376,33	376,33
Assurance	1 202,77	648,00	1 202,77
Entretien et réparations	760,36	0	760,36
Repas et divertissement	614,11	76,11	614,11
Véhicule à moteur	5 744,25	2 965,59	3 585,36
Frais de bureau	1 885,68	123,61	1 885,68
Fournitures	0	0	0
Frais juridiques et comptables	1 134,20	567,10	1 134,20
Loyer	0	0	0
Téléphone	707,55	0	707,55
Divers	91,05	91,05	91,05
DPA	1 236,34	3 290,30	1 236,34
Utilisation du domicile à des fins commerciales	12 376,82	1 725,63	12 376,82
(moins la TPS incluse)		(191,89)	
	40 303,91	18 414,45	38 145,02

[11] Pour chacune des deux premières années, il existe toujours un écart entre, d'une part, la différence établie entre la somme totale déduite par l'appelant dans ses déclarations de revenus et la somme totale admise et, d'autre part, la somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu de l'appelant. Pour 2000, cet écart est le suivant :

Total des sommes déduites par l'appelant dans sa déclaration de revenus	19 941,79 \$
Total des sommes admises par l'ARC	10 031,75 \$
Différence	9 910,04 \$
Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	11 381 \$
Écart inexplicé	1 470,96 \$

Pour 2001, cet écart est le suivant :

Total des sommes déduites par l'appelant dans sa déclaration de revenus	27 602,74 \$
Total des sommes admises par l'ARC	16 816,96 \$
Écart	10 785,78 \$
Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	9 160 \$
Écart inexpliqué	(1 625,78 \$)

[12] Pour 2002, la somme totale déduite par l'appelant dans sa déclaration de revenus moins la somme totale admise après vérification correspond au rajustement qui a été apporté au revenu d'entreprise selon la réponse.

[13] La seule précision offerte par l'intimée au sujet des autres écarts inexpliqués pour les années 2000 et 2001 tient au fait que ces sommes se rapportaient à la TPS. L'agent des appels de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») a déclaré que l'augmentation de 9 910,04 \$ à 11 381 \$ du rajustement apporté au revenu d'entreprise pour 2000 était attribuable à la TPS perçue par l'appelant. Or, cette TPS ne peut être assimilée à un revenu de l'appelant.

[14] Le paragraphe 221(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* est ainsi rédigé :

La personne qui effectue une fourniture taxable doit, à titre de mandataire de Sa Majesté du chef du Canada, percevoir la taxe payable par l'acquéreur en vertu de la section II.

[15] De plus, le paragraphe 222(1) de ce texte législatif prévoit ce qui suit :

La personne qui perçoit un montant au titre de la taxe prévue à la section II est réputée, à toutes fins utiles et malgré tout droit en garantie le concernant, le détenir en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada, séparé de ses propres biens et des biens détenus par ses créanciers garantis qui, en l'absence du droit en garantie, seraient ceux de la personne, jusqu'à ce qu'il soit versé au receveur général ou retiré en application du paragraphe (2).

[16] Il ne fait donc aucun doute que, selon la *Loi sur la taxe d'accise*, les sommes perçues au titre de la TPS ne constituent pas un revenu pour l'appelant puisqu'il les perçoit en qualité de mandataire de Sa Majesté du chef du Canada et qu'il doit les détenir en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada. La TPS perceptible par l'appelant devrait être déclarée dans sa déclaration de TPS et non dans sa déclaration de revenus. Aucun élément de preuve n'a été produit quant à la

question de savoir si l'appelant était inscrit aux fins de la TPS en 2000. Ses ventes totales en 2000 s'élevaient à 29 783 \$, ce qui en fait un petit fournisseur pour l'application de la *Loi sur la taxe d'accise*. Quant aux deux autres années, ses ventes totalisaient plus de 48 000 \$ pour chacune d'elles.

[17] Comme il est mentionné plus haut, les seules hypothèses formulées par l'intimée dans la réponse intéressent le fait que l'appelant exploitait sa propre entreprise individuelle et que les dépenses déduites constituaient des dépenses personnelles de l'appelant.

[18] Dans l'arrêt *Pollock v. The Queen*, [1994] 1 C.T.C. 3, 94 DTC 6050, M. le juge Hugessen tient les propos suivants au nom de la Cour d'appel fédérale :

Cependant, lorsque le ministre n'a plaidé aucune supposition ou lorsque les suppositions qu'il a plaidées ont été en tout ou en partie démolies, il reste la possibilité au ministre, en tant que défendeur, de prouver, s'il le peut, le bien-fondé de la cotisation qu'il a établie. À cette fin, il doit supporter le fardeau de preuve qui incombe ordinairement à toute partie à un procès, soit celui de prouver les faits qui étayaient sa prétention à moins que ceux-ci n'aient déjà été introduits en preuve par son adversaire. C'est une question de droit qui a fait l'objet d'une jurisprudence constante.

[19] Dans l'arrêt *Loewen*, 2004 CAF 146, M^{me} la juge Sharlow mentionne ce qui suit au nom de la Cour d'appel fédérale :

[11] Les contraintes imposées au ministre lorsqu'il invoque des hypothèses n'empêchent cependant pas Sa Majesté de soulever, ailleurs dans la réponse, des allégations de fait et des moyens de droit qui sont étrangers au fondement de la cotisation. **Si Sa Majesté allègue un fait qui ne fait pas partie des faits présumés par le ministre, la charge de la preuve repose sur elle.** Ce principe est bien expliqué dans la décision *Schultz c. Canada*, [1996] 1 C.F. 423, [1996] 2 C.T.C. 127, 95 D.T.C. 5657 (C.A.F.) (autorisation d'appel refusée [1996] A.C.S.C. n° 4 (C.S.C.)).

[Non souligné dans l'original.]

[20] L'autorisation d'interjeter appel à la Cour suprême du Canada de la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Loewen* a été refusée (338 N.R. 195 [note]).

[21] Comme aucune hypothèse n'a été formulée relativement à ce [TRADUCTION] « rajustement au titre de la TPS », il appartenait à l'intimée d'établir les faits sur

lesquels se fondait cette mesure. Or, elle n'a pas réussi à s'acquitter du fardeau de la preuve qui lui incombait à cet égard.

[22] Par conséquent, le rajustement relatif à l'année 2000 visant à augmenter le revenu d'entreprise d'une somme correspondant à l'écart inexpliqué entre 9 910,04 \$ et 11 381 \$ est refusé.

[23] En ce qui concerne l'année 2001, la somme qui est en litige selon la réponse se chiffre à 9 160 \$. Il s'agit d'une somme moins élevée que celle qui est obtenue si les sommes admises selon l'annexe A de la réponse sont défalquées des sommes déduites par l'appelant dans sa déclaration de revenus. Ce rajustement à la baisse n'a pas non plus été justifié de manière adéquate par l'intimée. Toutefois, dans ce cas, si le rajustement à la baisse était inversé, cela se traduirait par une augmentation du montant des taxes que devrait l'appelant. Ce rajustement est refusé et le montant du revenu d'entreprise en litige sera celui mentionné dans la réponse, soit 9 160 \$.

[24] Dans la décision *Valdis*, [2001] 1 C.T.C. 2827, M. le juge Hamlyn s'est exprimé en ces termes au paragraphe 21 :

[21] Dans l'affaire *Millette c. La Reine*, M^{me} la juge Lamarre Proulx a réaffirmé que notre cour ne peut entendre un appel dans lequel il est proposé d'accroître l'obligation fiscale d'un appelant. Elle disait au paragraphe 72 :

Il est accepté par la jurisprudence que cette Cour ne puisse pas augmenter le montant de la cotisation du Ministre parce que cela équivaudrait à un appel de la cotisation par le Ministre, ce que le Ministre ne peut pas faire. Le Ministre ne peut pas en appeler de sa propre cotisation; Harris v. M.N.R., 64 D.T.C. 5332, 5337; Shiewitz v. M.N.R., 79 D.T.C. 340, 342 et Abed v. The Queen, 82 D.T.C. 6099, 6103. (Je souligne.)

[25] En conséquence, comme le revenu d'entreprise en litige selon la réponse est de 9 160 \$ et comme le ministre ne peut interjeter appel de sa propre cotisation, le revenu ne pourrait être porté à une somme plus élevée que 9 160 \$ par suite de ce rajustement inexpliqué et, pour les besoins du présent appel, le revenu d'entreprise en litige s'élève à 9 160 \$.

[26] Au début de l'audience, l'avocate de l'intimée a reconnu que l'intimée consentait en outre à apporter d'autres rajustements au revenu de l'appelant. Les voici :

2000

- frais de véhicule à moteur supplémentaires admis : 6 756 \$

2001

- frais de véhicule à moteur supplémentaires admis : 3 851 \$

- frais de repas et de divertissement supplémentaires admis : 224,95 \$

2002

- frais de véhicule à moteur supplémentaires admis : 2 778,66 \$

- frais de repas et de divertissement supplémentaires admis : 487,95 \$

[27] Les autres postes de dépenses dont il a été question à l'audience sont ceux qui sont examinés ci-dessous.

Achats

[28] La seule année pour laquelle il y a une importante différence entre la somme demandée par l'appelant et celle qui est admise au titre des achats est l'année 2002, au cours de laquelle 13 123,45 \$ ont été déduits, mais seulement 7 691,62 \$ ont été admis. L'appelant a affirmé que tous les achats effectués visaient à tirer un revenu et se rapportaient à son entreprise. L'agent des appels a déclaré que les sommes refusées au titre des achats l'avaient été pour diverses raisons, dont le reclassement sous d'autres catégories de certaines des dépenses déduites, notamment une armoire à deux portes en acajou d'une valeur de 200 \$ inscrite dans la catégorie du mobilier de bureau, et divers éléments considérés comme des dépenses personnelles, soit de la pâte dentifrice, des brosses à dents, de la crème pour les mains, de la crème à raser, des chaussettes, des tee-shirts, etc.

[29] Dans l'arrêt *Symes c. R.*, 1993 CarswellNat 1178, [1994] 1 C.T.C. 40, 94 DTC 6001, 161 N.R. 243, [1993] 4 R.C.S. 695, 19 C.R.R. (2d) 1, 110 D.L.R. (4th) 470, M. le juge Iacobucci de la Cour suprême du Canada a fait les observations suivantes au sujet des alinéas 18(1)a) et 18(1)h) de la Loi :

[52] Toutefois, même sans établir de distinctions avec l'arrêt *Bowers c. Harding*, je crois que je devrais aller au-delà de l'al. 18(1)h) de la *Loi* et de la classification traditionnelle des frais de garde d'enfants dans l'analyse visant à déterminer si ces frais sont vraiment de nature personnelle. La corrélation entre les dépenses et le revenu dans l'arrêt *Bowers c. Harding* se trouvait subsumée, comme dans d'autres arrêts ultérieurs, à l'intérieur d'une dichotomie apparente. Comme l'a fait remarquer le professeur Arnold, dans « The Deduction for Child Care Expenses », *op. cit.*, à la p. 27 :

[TRADUCTION] Selon le critère énoncé par cet arrêt pour établir une distinction entre des frais personnels et des frais de subsistance, il faut rechercher l'origine des dépenses. Si elles ont été engagées dans le cadre de circonstances personnelles plutôt que dans le cadre de circonstances liées à la pratique des affaires, les dépenses sont personnelles et non déductibles.

Cette conception renferme des tautologies évidentes. Les « dépenses personnelles » découlent de « circonstances personnelles » et les « dépenses d'affaires » découlent de « circonstances liées à la pratique des affaires ». Mais, comment situe-t-on une dépense particulière dans la dichotomie des dépenses d'affaires et des dépenses personnelles?

Il ajoute plus loin :

[76] Il pourrait également être pertinent d'examiner si une dépense donnée aurait été engagée si le contribuable ne visait pas la production d'un revenu d'entreprise. Voici les commentaires du professeur Brooks sur ce point (à la p. 258) :

[TRADUCTION] Lorsqu'une personne aurait engagé une dépense particulière même si elle ne travaillait pas, il y a de bonnes raisons de penser que cette dépense sert une fin personnelle. Par exemple, pour obtenir un revenu d'une entreprise une personne en affaires doit être nourrie, vêtue et logée. Toutefois, puisque ce sont des dépenses qu'une personne ferait même si elle ne travaillait pas, on peut supposer qu'elles servent un objet personnel – demeurer en vie, être vêtu et se protéger de la pluie. Ces dépenses n'augmentent pas sensiblement lorsqu'une personne entreprend de gagner un revenu.

[77] En disant qu'une personne doit se nourrir, se vêtir et s'héberger, je reconnais que je me trouve à revenir à un critère du « à défaut de » qui est l'inverse de celui que j'ai déjà examiné. Ici, le critère serait le suivant : « à défaut de gain ou de production de revenu, les dépenses en question auraient de toute façon été faites ». Je dois reconnaître que ce genre de critère peut être manipulé. Par exemple, on peut soutenir que « à défaut de travail, le contribuable n'aurait plus besoin de vêtements coûteux. » Toutefois, dans la plupart des cas, ce type de manipulation pourra être

facilement rejetée. Toujours avec le même exemple, on peut conclure que les dépenses d'habillement « n'augmentent pas sensiblement » (Brooks, *loc. cit.*, à la p. 258) du point de vue fiscal lorsqu'une personne améliore sa garde-robe. Subsidiairement, on peut dire que le changement de garde-robe constitue un choix personnel. Enfin, puisque toutes les satisfactions psychiques représentent une forme de consommation à l'intérieur de l'assiette fiscale exhaustive idéale, on peut mettre l'accent sur la satisfaction personnelle accrue liée à la possession d'une belle garde-robe.

[...]

[79] Puisque j'ai fait quelques commentaires sur la notion sous-jacente de « besoins de l'entreprise », il peut être utile aussi de parler des facteurs qui entrent en jeu dans la classification des dépenses en fonction des besoins. Plus précisément, il peut être utile de recourir au critère du « à défaut de » pour l'appliquer non pas à la dépense mais aux besoins que la dépense satisfait. Indépendamment de l'entreprise, le besoin existerait-il? Si un besoin existe même en l'absence de l'activité d'entreprise, et indépendamment de ce que le besoin a été ou aurait été satisfait par des sommes versées à un tiers ou par le coût d'option du labeur personnel, la dépense faite pour répondre au besoin est considérée traditionnellement comme une dépense personnelle. Des dépenses qui peuvent être identifiées ainsi sont des dépenses engagées par le contribuable pour se dégager d'obligations personnelles et être disponible pour des activités d'entreprise. Traditionnellement, des dépenses permettant simplement au contribuable de se libérer pour affaires ne sont pas considérées comme des dépenses d'entreprise parce qu'on attend du contribuable qu'il soit disponible pour exercer des activités d'affaires en contrepartie du revenu reçu. Cela se traduit dans la distinction fondamentale souvent mentionnée entre la production ou la source du revenu, d'une part, et la réception ou l'utilisation du revenu d'autre part.

[30] Dans la décision *Gaouette v. Her Majesty The Queen*, [2004] 2 C.T.C. 2851, M^{me} la juge Lamarre Proulx mentionne :

[13] J'ai déjà, dans *Rouillard c. Canada*, [1999] A.C.I. n° 650, fait l'analyse de la nature de dépenses personnelles. Il s'agissait d'un militaire qui demandait une déduction pour le coût des coupes de cheveux requises par son statut. J'avais considéré l'analyse faite par le juge Iacobucci dans *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695. Mes conclusions ont été les suivantes aux paragraphes 7 et 8 :

[7] À la lecture de cette analyse on se rend compte que le critère – toute dépense qui ne serait pas engagée s'il n'y avait l'entreprise est une dépense d'entreprise et non de nature personnelle – est un critère qui peut avoir son utilité mais qui est presque impossible d'application, vu la variété des choix que peuvent faire les individus. Je crois que le critère qui est indiqué comme le

critère traditionnel est celui qui mérite d'être retenu par son application égale à l'égard de tous. Ce critère, si je l'interprète bien, est que sera considérée comme dépense personnelle toute dépense qui doit être faite par une personne pour se présenter à son travail. Certaines fonctions exigent un habillement recherché. Chaque personne détermine le montant d'argent qu'elle veut bien investir sur son habillement. Certaines fonctions exigent une apparence très soignée. Quelques personnes peuvent voir elles-mêmes à ces soins. D'autres ont besoin de l'aide de personnes spécialisées en cette matière. Certaines personnes habitent loin de leur lieu de travail. D'autres habitent plus près mais le logement peut être plus cher. Ainsi que le dit le baron Pollock dans l'arrêt *Bowers c. Harding*, [1891] 1 Q.B. 560, (1891) 3 Tax Cas. 22 (Q.B.), déjà cité au paragraphe 6 de ces motifs :

[TRADUCTION] Lorsqu'un homme et son épouse acceptent un poste, cela entraîne certains inconvénients et certains bénéfices, mais il ne s'agit pas d'une dépense qui leur permet de gagner un revenu au sens où l'argent aurait servi à l'achat de biens ou au paiement de commis, pour que le négociant ou le marchand puisse gagner un revenu [...]. S'il fallait examiner ces questions avec grande précision, on devrait, avant d'arriver à une conclusion, examiner où vit la personne, le prix de la viande, et le type de vêtements dont elle a besoin, dans de nombreux cas la nature des services et le salaire payé certains serviteurs ainsi que le style de vie de la personne.

[8] Je crois qu'il faut conclure que toutes les dépenses faites pour se présenter au lieu normal de son travail et à ses fonctions normales sont des dépenses de nature personnelle qui sont engagées en contrepartie de la rémunération. Pour les militaires, leur entente d'emploi exige qu'ils se rendent disponibles pour leurs activités de travail avec les coupes de cheveux réglementaires et les vêtements bien entretenus. Le salaire qu'ils reçoivent est la contrepartie accordée pour cette disponibilité d'être en conformité du règlement. Donc, s'il s'agissait d'un revenu d'entreprise, il paraît certain que l'appelant n'aurait pas droit à la déduction parce qu'il s'agirait d'une dépense de nature personnelle.

[14] Pour les mêmes raisons, je suis d'avis que les dépenses de coiffure, de manucure et de nettoyage de vêtements sont des dépenses personnelles. Selon l'alinéa 18(1)h) de la Loi, elles ne sont pas déductibles.

[31] Il semble qu'un grand nombre des dépenses refusées l'aient été à juste titre soit en application de l'alinéa 8(1)a) ou de l'alinéa 18(1)h) de la Loi. L'appelant a fait état d'autres dépenses qui avaient été refusées, mais qui n'étaient pas

mentionnées dans les notes du vérificateur. En l'absence d'un reçu ou d'une autre pièce justificative concernant l'élément donné et la somme payée, il est impossible d'établir quelle somme a été dépensée au titre de n'importe quel des autres éléments distincts ou de savoir si la somme dépensée pour cet élément constituait une dépense personnelle de l'appelant.

[32] De même, l'appelant a déclaré pendant son témoignage que, selon lui, de nombreuses dépenses avaient été refusées parce que les reçus s'étaient décolorés. Toutefois, dans l'affaire particulière dont je suis saisi, comme l'appelant a déduit divers éléments qui sont de nature personnelle et comme il y a d'autres incompatibilités dans les sommes qu'il a réclamées (il a notamment déduit deux fois les mêmes frais d'assurance et des frais d'intérêt sensiblement plus élevés que ceux qu'il avait réellement engagés, questions qui sont examinées ci-dessous), je conclus que l'appelant ne s'est pas acquitté de son obligation de prouver que les achats doivent faire l'objet de quelconques rajustements. Par conséquent, les achats demeureront ceux qui sont admis par l'ARC.

Assurance

[33] Pour 2000, la somme déduite au titre de l'assurance correspond à celle qui a été admise. Cependant, en 2001, l'appelant a déduit 2 754 \$ au titre de l'assurance, mais uniquement 540 \$ ont été admis. La somme déduite comprenait non seulement l'assurance responsabilité à l'égard de l'exploitation de l'entreprise, mais également l'assurance automobile de l'appelant. Ce dernier a en outre ajouté les frais d'assurance automobile aux frais de véhicule à moteur, réclamant ainsi deux fois les dépenses liées à cette assurance. Aucun rajustement ne sera donc apporté aux frais d'assurance pour 2001.

[34] En 2002, l'écart entre les frais d'assurance réclamés et la somme admise tenait à une police d'assurance-vie achetée par l'appelant. Celui-ci a une fille issue d'un précédent mariage et, dans le cadre de l'action en divorce, l'avocat de l'ancienne épouse de l'appelant avait insisté pour que ce dernier souscrive une assurance-vie. L'appelant n'a pas souscrit l'assurance-vie en vue de tirer un revenu de l'entreprise, mais plutôt pour honorer ses obligations personnelles, et la somme payée à ce titre ne constitue donc pas une dépense déductible. Par conséquent, aucun rajustement n'est apporté au montant de l'assurance pour 2002.

Entretien et réparations

[35] En 2000, l'appelant n'a déduit aucune somme pour l'entretien et les réparations. Il a réclamé 963 \$ en 2001 et 760,36 \$ en 2002. Aucune de ces sommes n'a été admise. L'appelant a fait valoir que le poste relatif à l'entretien et aux réparations consistait en une somme qui se rapportait probablement au condominium et que la somme réclamée avait probablement un lien avec celle qu'il avait dû dépenser pour réparer des dégâts d'eau causés à cet immeuble. Or, la preuve est muette quant à la somme réellement engagée par l'appelant et, en ce qui concerne ces éléments, je conclus que l'appelant n'a pas réussi à s'acquitter du fardeau qui lui incombait d'établir, selon la prépondérance des probabilités, que ces sommes avaient été engagées en vue de gagner un revenu. De même, aucune précision n'a été donnée pour expliquer pourquoi des dépenses auraient été faites pendant deux années différentes alors que les dommages n'ont été causés qu'au cours d'une seule année.

Repas et divertissement

[36] Par suite des concessions faites par l'avocate de l'intimée au début de l'audience, la plupart des frais de repas et de divertissement ont été admis. Cependant, la partie de ces frais qui a été refusée visait certaines déductions personnelles au titre du café que l'appelant achetait lorsqu'il se rendait au lieu de travail. Ces frais constituent des dépenses personnelles puisque l'appelant les a engagés pour se présenter au lieu de travail.

Frais de bureau

[37] Pour chacune des années, la somme réclamée au titre des frais de bureau excédait la somme admise. Les observations formulées par l'appelant au sujet des frais de bureau n'étaient que d'ordre général. La somme réclamée au titre des frais de bureau a été réduite en raison de l'absence de reçus totalisant cette somme et du fait que certains éléments ont été réaffectés à l'utilisation du domicile à des fins commerciales. Comme il est signalé plus haut, en l'absence d'autres éléments de preuve présentés par l'appelant, ce dernier ne s'est pas acquitté de son obligation de prouver qu'il convenait de rajuster les sommes admises au titre des fournitures de bureau.

Frais juridiques, frais comptables et autres honoraires

[38] Le litige concernant les frais comptables se rapporte à la somme engagée en 2002. L'appelant a déduit 1 134,20 \$, mais la somme admise correspond à la moitié de celle-ci, soit 567,10 \$. La facture des experts-comptables montre des honoraires totalisant 1 134,20 \$, TPS incluse. La somme avant la TPS s'élève à 1 060 \$. Les éléments énumérés comprennent ce qui suit : [TRADUCTION] « critique de questions liées à la tenue des comptes et communication des conclusions au client » ainsi que divers autres éléments touchant l'établissement des déclarations de revenus de l'appelant et de sa conjointe de fait. La facture fait en outre mention de [TRADUCTION] « diverses rencontres et discussions au sujet de questions sur le FERR et le REER ».

[39] Dans son témoignage, l'appelant a déclaré que très peu de temps avait été consacré aux questions sur le FERR et le REER et que la facture avait été réduite de 150 \$ de sorte que les honoraires exigés n'englobent pas l'établissement de la déclaration de revenus de sa conjointe de fait. Selon l'appelant, la totalité de la somme de 1 060 \$ (TPS en sus) se rapportait à des travaux comptables effectués pour le compte de l'entreprise. Le fardeau de la preuve incombe à l'appelant et, selon la prépondérance des probabilités, je conclus que la somme qui aurait dû être admise comme dépense d'entreprise au titre des frais comptables pour 2002 correspond à 90 pour 100 de 1 060 \$.

Frais de téléphone

[40] L'ARC n'a admis aucune somme au titre des frais de téléphone réclamés par l'appelant. Dans son témoignage, ce dernier a mentionné qu'il utilisait le téléphone uniquement à des fins commerciales. Or, il a également affirmé qu'il utilisait le téléphone pour appeler sa fille, qui ne vivait pas avec lui. Sa fille est née en 1986 et, au cours des années frappées d'appel, elle avait donc entre quatre et six ans. Par conséquent, il est manifeste que le téléphone a en partie servi à des fins personnelles. L'appelant a aussi déclaré qu'il avait deux lignes téléphoniques pendant les années en cause. L'une était dédiée au télécopieur tandis que l'autre servait pour les appels téléphoniques. L'appelant a ajouté qu'il ne possédait pas de téléphone cellulaire et que le seul téléphone à sa disposition pour communiquer avec ses clients, actuels et éventuels, était la ligne téléphonique installée dans le condominium. J'arrive donc à la conclusion que l'appelant avait droit à une dépense d'entreprise pour le téléphone et, dans la présente affaire, j'autorise 90 pour 100 de la somme déduite au titre du téléphone pour chacune des années. Les rajustements relatifs aux frais de téléphone seront les suivants :

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Somme déduite	504 \$	614 \$	707,55 \$
90 % de la somme déduite	453 \$	552,60 \$	636,80 \$

Déduction pour amortissement

[41] En 2000, la déduction pour amortissement réclamée excédait la somme admise à la suite de la vérification. Par contre, en 2001 et en 2002, les sommes admises à ce titre excédaient celles qui avaient été déduites par l'appelant. Ce dernier ne s'est pas acquitté de son fardeau de prouver qu'il convenait d'apporter un quelconque rajustement à la somme admise au titre de la déduction pour amortissement. L'appelant a soulevé certains points concernant la somme engagée pour une échelle, un luminaire et un logiciel. L'avocate de l'intimée et la personne qu'elle a appelée à témoigner ont signalé qu'une déduction pour amortissement avait été admise au titre de l'échelle et du luminaire. Le seul élément pour lequel aucune déduction pour amortissement n'a été admise est le logiciel. Il s'agit d'une somme de 700 \$ que l'appelant a dépensée pour acheter un logiciel installé dans un ordinateur portatif que sa conjointe de fait a acquis lorsque son emploi chez Fidelity Investments a pris fin. Cependant, rien ne permet de savoir comment cette somme de 700 \$ doit être répartie entre le logiciel de base et le logiciel d'application. Il faudrait procéder à cette répartition pour décider si la somme engagée au titre d'un logiciel relève de la catégorie 12 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « Règlement ») ou d'une quelconque autre catégorie. La catégorie 12 de l'annexe II du Règlement prévoit notamment ce qui suit :

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par [...]

- o) un logiciel acquis après le 25 mai 1976, mais non un logiciel de base [...]

[42] Par conséquent, la partie de la somme de 700 \$ payée pour l'achat du logiciel de base n'est pas visée par la catégorie 12 tandis que la partie versée pour l'achat de logiciel d'application relève de cette catégorie. Comme aucun élément de preuve n'a été présenté quant à la répartition de la somme dépensée pour acheter le logiciel de base, d'une part, et le logiciel d'application, d'autre part, aucune somme ne peut être admise au titre du logiciel pour aucune des années frappées d'appel. Une fois cette répartition effectuée, l'appelant pourra ajouter la somme en question dans les catégories appropriées de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

Utilisation du domicile à des fins commerciales

[43] L'avocate de l'intimée a reconnu que l'intimée avait admis que le domicile de l'appelant constituait le principal lieu d'affaires de ce dernier. Le seul point soulevé par l'avocate de l'intimée à cet égard touche à la question de savoir si le

pourcentage d'utilisation à des fins commerciales proposé par l'appelant est légitime. À la lumière du résumé établi par le vérificateur et produit en preuve, l'appelant avance que 56 pour 100 des dépenses relatives à son domicile consistent en des dépenses d'entreprise tandis que l'intimée soutient que ce pourcentage ne devrait être que de 10 pour 100.

[44] L'appelant a loué un appartement en 2000 et, plus tard cette année-là, il a fait l'acquisition d'un condominium. Le condominium en question comporte deux chambres et il est habité par l'appelant et sa conjointe de fait. L'appartement compte un total de cinq pièces, y compris la salle de bains. L'appelant n'a produit aucun croquis ou plan montrant la disposition des lieux ni ses calculs quant à l'utilisation du condominium à des fins commerciales. Il a déclaré que le même pourcentage d'utilisation s'appliquait à l'appartement.

[45] L'avocate de l'intimée a admis que le pourcentage utilisé par l'ARC n'était qu'une supposition, que l'Agence n'avait pas fait ses propres calculs du pourcentage d'utilisation et que personne de l'Agence n'avait vu les locaux de l'appelant. Dans son témoignage, l'appelant a mentionné qu'il utilisait l'une des chambres comme bureau et qu'il effectuait tous les travaux d'écriture de l'entreprise dans cette pièce. Il a en outre précisé qu'il communiquait avec des clients éventuels à partir de son domicile, qu'il entreposait divers instruments de travail à cet endroit et qu'il avait également acheté une remise de jardin pour son balcon afin d'y ranger du matériel divers. Il me semble toutefois qu'en l'absence d'une meilleure preuve quant à l'utilisation ou d'un plan ou croquis, 56 pour 100 est un pourcentage trop élevé pour être admis au titre de l'utilisation du domicile. Il me semble par ailleurs que 10 pour 100 est trop peu élevé. Par conséquent, j'estime que 33 pour 100 des dépenses liées au domicile peuvent être déduites à titre de dépenses d'entreprise.

[46] Cependant, ce point en soulève un autre qui touche à l'intérêt au titre de l'hypothèque grevant le condominium. L'appelant a soutenu qu'en 2002, le montant total de l'intérêt couru sur le prêt hypothécaire s'élevait à 13 369,81 \$. Or, selon le relevé hypothécaire produit en preuve, le montant de l'intérêt réellement couru en 2002 ne totalisait que 5 195,27 \$. Les dépenses relatives au condominium pour 2002 seront donc défalquées de la somme par laquelle ces frais d'intérêt ont été surévalués.

[47] Le tableau suivant présente un résumé des rajustements qui doivent être apportés au titre de l'utilisation du domicile à des fins commerciales :

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Dépenses totales (déduites par l'appelant)	10 208 \$	21 208,20 \$	22 101,46 \$
Rajustement au titre de l'intérêt surévalué			(8 174,54 \$)
Dépenses totales révisées	10 208 \$	21 208,20 \$	13 926,92 \$
Partie personnelle (67 %)	6 839,36 \$	14 209,49 \$	9 331,04 \$
Montant net de l'utilisation à des fins commerciales	3 368,64 \$	6 998,71 \$	4 595,88 \$
Montant accepté par l'ACR	8,66 \$	1 635,33 \$	1 725,63 \$
Rajustement à effectuer	3 359,98 \$	5 363,38 \$	2 870,25 \$

Conclusion

[48] Il découle de ce qui précède que les appels interjetés à l'égard des nouvelles cotisations établies pour les années 2000, 2001 et 2002 sont accueillis et que les rajustements suivants doivent être apportés au revenu d'entreprise supplémentaire qui a été ajouté au revenu de l'appelant pour chacune de ces années :

2000

Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise :	11 381 \$
Écart inexplicé	(1 470,96 \$)
Frais de véhicule à moteur supplémentaires admis	(6 756 \$)
Frais de téléphone supplémentaires admis	(453,60 \$)
Frais d'utilisation du domicile à des fins commerciales supplémentaires admis	(3 359,98 \$)
Rajustements révisés au revenu déclaré par l'appelant	(659,54 \$)

2001

Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	9 160 \$
Frais de véhicule à moteur supplémentaires admis	(3 851 \$)
Frais de repas et de divertissement supplémentaires admis	(224,95 \$)
Frais de téléphone supplémentaires admis	(552,60 \$)
Frais d'utilisation du domicile à des fins commerciales supplémentaires admis	(5 363,38 \$)
Rajustement révisé au revenu déclaré par l'appelant	(831,93 \$)

2002

Somme qui, selon la réponse, a été ajoutée au revenu d'entreprise	19 731 \$
Frais de véhicule à moteur supplémentaires admis	(2 778,66 \$)
Frais de repas et de divertissement supplémentaires admis	(487,95 \$)
Frais juridiques et comptables supplémentaires admis (90 % x 1 060,00 \$ – 567,10 \$)	(386,90 \$)
Frais de téléphone supplémentaires admis	(636,80 \$)
Frais d'utilisation du domicile à des fins commerciales supplémentaires admis	(2 870,25 \$)
Rajustement révisé au revenu déclaré par l'appelant	12 570,44 \$

[49] Pour deux des trois années, les rajustements effectués en l'espèce auront pour effet de faire passer le revenu du contribuable à une somme moindre que celle que l'appelant avait initialement déclarée dans sa déclaration de revenus. Bien que, comme il est signalé plus haut, la Cour ne puisse augmenter le montant de la cotisation établie par le ministre, rien ne l'empêche de réduire le revenu de l'appelant à une somme inférieure à la somme initialement déclarée par ce dernier. Selon le paragraphe 169(1) de la Loi, l'appel interjeté à la Cour vise la cotisation fiscale. Le paragraphe 171(1) de la Loi prévoit que la Cour peut accueillir l'appel et modifier la cotisation ou déférer la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation. Aucune limite n'est fixée quant au résultat de cette modification ou à l'issue du renvoi de la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

[50] Dans l'arrêt *Anchor Pointe Energy Ltd. c. R.*, 2007 CAF 188, M. le juge Létourneau tient les propos suivants :

[32] [...] s'il est vrai que l'établissement de la cotisation et de la nouvelle cotisation et la ratification renvoient à trois actes précis que le ministre pose en vertu de la Loi lors du processus de détermination de l'obligation fiscale du contribuable, le terme « cotisation » renvoie aussi au produit de ce processus. Le juge Hugessen a bien décrit les deux significations de ce mot dans l'arrêt *Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.F.). Il a écrit, à la page 67 :

C'est la cotisation du ministre qui fait l'objet d'un appel devant les tribunaux aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Bien que le terme « cotisation » puisse être interprété de deux manières différentes, soit comme la procédure au moyen de laquelle l'impôt est évalué, soit comme le produit de cette évaluation, il me semble

évident, à la lecture des articles 152 à 177 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, que le terme y est employé seulement dans son second sens. Cette conclusion découle en particulier du paragraphe 165(1) et du principe bien établi selon lequel un contribuable ne peut ni s'opposer à une cotisation égale à zéro ni interjeter appel contre celle-ci.

[33] Je conviens avec le juge des requêtes que l'appel ne vise pas la ratification de la cotisation. Pour reprendre les mots du juge Hugessen, il vise le produit de cette évaluation : voir aussi la décision *Parsons c. M.R.N.*, précitée, à la page 814, où le juge Cattanach a affirmé que la « cotisation établie par le Ministre, qui fixe le montant et détermine l'assujettissement à l'impôt, est ce qui fait l'objet de l'appel ». Ce produit renvoie au montant de la dette fiscale initialement établi ou déterminé et ensuite ratifié. De la perspective du processus en soi, l'établissement de la cotisation conformément aux articles 152 à 165 n'est pas terminé tant que le ministre n'a pas déterminé de façon définitive, dans le délai prescrit par la Loi, le montant de la dette fiscale, que ce soit au moyen de l'établissement d'une nouvelle cotisation, modification, suppression ou ratification de la cotisation initiale [...]

[51] Comme il a été confirmé dans le présent appel que le ministre avait tenu compte de toutes les sommes réclamées par l'appelant dans ses déclarations de revenus ou dans le cadre du processus de vérification, le résultat définitif de cette « cotisation » consistait en la ratification, par le ministre, des sommes visées par la cotisation après un examen de toutes les sommes réclamées par l'appelant. Cependant, comme toutes les sommes réclamées ont été contestées devant la Cour, si l'issue, comme c'est le cas en l'espèce, réside dans la conclusion selon laquelle l'appelant peut déduire des dépenses supplémentaires de sorte que le montant de son revenu pour deux des trois années soit porté à une somme inférieure à celle qui avait été déclarée dans ses déclarations de revenus pour ces années, il s'agit simplement de l'issue du présent processus d'appel, et l'appelant devrait faire l'objet, pour 2000 et 2001, d'une nouvelle cotisation fondée sur une somme moindre que celle qu'il avait initialement déclarée.

[52] Par conséquent, l'appel est accueilli comme il est mentionné plus haut, sans dépens.

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 7^e jour de septembre 2007.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour d'octobre 2007.

Johanne Brassard, trad. a.

RÉFÉRENCE : 2007CCI532

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-3275(IT)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : FREDERICK M. CROSS c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 15 août 2007

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Wyman W. Webb

DATE DU JUGEMENT : Le 7 septembre 2007

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocate de l'intimée : M^e Kandia Aird

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

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