

Dossier : 2008-1872(IT)I

ENTRE :

MARCIA WILLIAMS,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu à Toronto (Ontario), le 29 janvier 2009.

Devant : L'honorable juge Wyman W. Webb

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. Michael Channer

Pour l'intimée : M^e Lorraine Edinboro
M^{me} Iris Kingston (stagiaire en droit)

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'égard des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour les années d'imposition 2004 et 2005 de l'appelante sont accueillis, sans dépens, et la question est déferée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse des nouvelles cotisations compte tenu du fait que, pour l'application de la Loi, les revenus que l'appelante avait tirés de son entreprise en 2004 et 2005 étaient les suivants :

Élément :	2004	2005
Revenus bruts :	15 000 \$	15 000 \$
Moins : - Rémunération des sous-traitants :	(6 000 \$)	(6 000 \$)
- Publicité :	(897 \$)	(3 583 \$)
- Honoraires :		(150 \$)
- Frais d'utilisation d'un véhicule à moteur :	(1 721 \$)	
- Téléphone :	(942 \$)	(1 825 \$)
Revenus avant déduction des frais d'utilisation du domicile pour le travail :	5 440 \$	3 442 \$
Moins : Frais d'utilisation du domicile pour le travail (montant le moins élevé entre 3 442 \$ et le tiers de 14 267 \$ (4 756 \$)) :		(3 442 \$)
Revenus nets :	5 440 \$	0 \$

La Cour ordonne également que le droit de dépôt de 100 \$ versé par l'appelante lui soit remboursé.

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 11^e jour de février 2009.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 27^e jour d'avril 2009.

Jean-François Leclerc-Sirois, LL.B, M.A.Trad.Jur.

Référence : 2009CCI93
Date : 20090211
Dossier : 2008-1872(IT)I

ENTRE :

MARCIA WILLIAMS,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Webb

[1] En l'espèce, la question est de savoir si, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), l'appelante a le droit de déduire, en tout ou en partie, diverses dépenses faites en 2004 et 2005 dans le calcul des revenus qu'elle a tirés de son entreprise pour ces années-là.

[2] Dans ses déclarations de revenus pour 2004 et 2005, l'appelante a déclaré avoir tiré de son entreprise des revenus identiques pour chacune de ces années, à savoir 15 000 \$. Bien qu'il puisse sembler invraisemblable que l'appelante ait tiré des revenus identiques pour chacune des années en cause et que ce montant soit un multiple de 1 000 \$, les revenus de l'appelante n'ont pas été modifiés dans les nouvelles cotisations établies à son égard. Les nouvelles cotisations visaient seulement à refuser la déduction des sommes que l'appelante avait déclarées comme dépenses.

[3] Lorsque l'avocate de l'intimée a interrogé l'appelante, elle a semblé insinuer que l'appelante aurait pu avoir d'autres revenus pour chacune des années en cause. Toutefois, la question que je dois trancher est de savoir si l'appelante pouvait

déduire, en tout ou en partie, les dépenses qu'elle avait déclarées. Il s'agit là de l'objet des nouvelles cotisations qui ont été établies à son égard. Ces nouvelles cotisations n'ont pas été établies en vue d'ajouter d'autres sommes aux revenus bruts que l'appelante avait déclarés. Si l'intimée voulait remettre en cause ou contester les revenus bruts que l'appelante avait déclarés, il aurait fallu qu'une nouvelle cotisation distincte soit établie, car le ministre du Revenu national (le « ministre ») ne peut pas interjeter appel de sa propre cotisation.

[4] Dans *Valdis v. The Queen*, [2001] 1 C.T.C. 2827, le juge Hamlyn s'est exprimé de la sorte 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.

(Souligné par le juge Hamlyn.)

[5] Comme la seule question soulevée par l'intimée dans la réponse à l'avis d'appel était celle du refus de la déduction des dépenses que l'appelante avait déclarées, c'est la seule question sur laquelle je me pencherai.

[6] Dans la réponse à l'avis d'appel, l'intimée a affirmé que l'une des questions en litige était de savoir si l'appelante avait véritablement engagé les dépenses dont elle avait demandé la déduction. C'est le comptable de l'appelante qui a représenté celle-ci. À l'audience, le comptable a apporté des reçus – soit des originaux, soit des copies – relatifs aux dépenses en cause, mais il n'avait pas divulgué ces éléments de preuve à l'avocate de l'intimée avant le début de l'audience. Ainsi, l'audience a été brièvement suspendue pour permettre à l'avocate de l'intimée et au représentant de l'appelante d'examiner les reçus et de s'entendre quant à la somme exacte que l'appelante avait dépensée. Les parties se sont entendues pour dire que l'appelante avait engagé les dépenses suivantes :

Élément	2004	2005
Publicité :	897 \$	3 583 \$
Honoraires :		150 \$
Frais d'utilisation d'un véhicule à moteur :	3 572 \$	
Téléphone :	1 880 \$	2 520 \$
Frais d'utilisation du domicile pour le travail :		
Chauffage :		1 365 \$
Électricité :		1 683 \$
Intérêts hypothécaires :		8 554 \$
Impôt foncier :		2 665 \$
Total des frais d'utilisation du domicile pour le travail :		14 267 \$

[7] L'appelante avait aussi demandé la déduction de la rémunération qu'elle avait versée à des sous-traitants, à savoir 6 000 \$ pour chacune des années en cause. Les parties n'ont pas pu s'entendre pour dire que l'appelante avait versé 6 000 \$ à des sous-traitants pour chacune des années en cause.

[8] L'appelante exploitait une entreprise offrant des services de garde d'enfants. L'appelante ou un sous-traitant se rendait chez les parents et y gardait les enfants.

[9] L'appelante exploitait son entreprise à partir de son domicile. L'intimée n'a pas nié que l'appelante exploitait une entreprise. L'alinéa 8a) de la réponse à l'avis d'appel, dans laquelle les hypothèses du ministre sont exposées, est ainsi rédigé :

[TRADUCTION]

- a) tout au long de la période pertinente, l'appelante exploitait une entreprise à propriétaire unique sous le nom commercial de « Marcia Cares » (l'« entreprise »);

[10] L'argument principal présenté par l'intimée veut que les dépenses dont l'appelante a demandé la déduction étaient déraisonnables, car l'appelante avait seulement déclaré des revenus de 15 000 \$ pour chacune des années en cause. L'argument de l'intimée est fondé sur l'article 67 de la Loi, qui est ainsi rédigé :

67. 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.

[11] Dans l'arrêt *Stewart c. La Reine*, [2002] 2 R.C.S. 645, la Cour suprême du Canada a formulé l'opinion incidente suivante au sujet de l'article 67 de la Loi :

[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.]

[12] Dans l'arrêt *Hammill c. La Reine*, 2005 CAF 252, [2005] 4 C.T.C. 29, 2005 DTC 397, la Cour d'appel fédérale a émis l'opinion 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. Elle propose les remarques suivantes au paragraphe 57 :

[...] 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.]

[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.]

[13] Dans l'arrêt *Raghavan c. La Reine*, 2007 CAF 27, [2007] 2 C.T.C. 232, 2007 DTC 5214, la Cour d'appel fédérale s'est exprimée de la sorte :

[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), 2005 CAF 252, aux paragraphes 51 à 53, pour la méthode adoptée pour l'application de l'article 67 à la suite de l'arrêt *Stewart*.

[14] Le passage suivant est tiré de la décision de la juge Woods dans *Ankrah v. The Queen* [2003] 4 C.T.C. 2851 :

[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] 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 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)*, [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.]

[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 ».

[16] Il est aussi important de noter que la question de savoir si un homme d'affaires raisonnable aurait fait une dépense doit être considérée du point de vue du moment où la dépense a été engagée, et non pas rétrospectivement. Lorsqu'un homme d'affaires engage une dépense, il ne sait pas ce que l'avenir lui réserve. Il ne faut pas refuser la déduction de dépenses du seul fait que le recul permet de conclure qu'une personne a pris une mauvaise décision d'affaires. Comme le juge Rothstein (tel était alors son titre) l'a affirmé dans *Keeping c. la Reine*, précité, en citant l'arrêt *Tonn*, rendu par la Cour d'appel fédérale, « 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. »

[17] À mon avis, il n'y a pas non plus lieu de refuser la déduction de dépenses du simple fait qu'elles dépassent les revenus. Agir de la sorte ferait qu'il serait impossible de subir une perte pour l'application de l'impôt sur le revenu. On ne peut pas fonder le refus de la déduction des dépenses uniquement sur le simple fait que celles-ci dépassent les revenus.

[18] En l'espèce, les dépenses dont l'appelante a demandé la déduction avaient trait à la rémunération des sous-traitants, à de la publicité, à des honoraires, aux frais d'utilisation d'un véhicule à moteur et à des frais de téléphone.

Rémunération des sous-traitants

[19] Pour chacune des années en cause, l'appelante a demandé la déduction d'une somme de 6 000 \$ représentant la rémunération de sous-traitants. L'intimée n'a pas reconnu que ces dépenses avaient été faites. L'appelante a affirmé avoir versé ces sommes-là à des personnes qui fournissaient des services à ses clients. L'appelante a dit avoir dépensé au moins 6 000 \$ pour chacune des années en cause, mais elle n'a pas expliqué comment elle avait calculé ces sommes. Je prête foi au témoignage de l'appelante et je conclus, selon la prépondérance des probabilités, que pour chacune des années en cause, l'appelante a dépensé au moins 6 000 \$ pour rémunérer des sous-traitants.

[20] L'intimée a soutenu que, pour une personne se trouvant dans la même situation que l'appelante, il n'aurait pas été raisonnable d'engager des sous-traitants, car les revenus déclarés pour chaque année en cause s'élevaient seulement à 15 000 \$. L'appelante a expliqué avoir engagé de sous-traitants pour la remplacer.

L'intimée n'a pas nié que les sous-traitants avaient fourni les services pour lesquels ils avaient été payés; elle a simplement soutenu que l'appelante n'avait pas agi raisonnablement en les engageant en premier lieu.

[21] Comme l'a affirmé la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Hammill*, « lorsque les circonstances le justifient, [l'article 67] peut être invoqué pour refuser la déduction de la totalité d'une dépense, si son caractère déraisonnable est établi. » Si l'appelante a conclu qu'il lui fallait engager des sous-traitants pour fournir ses services, et que rien ne donne à penser que cette décision était déraisonnable – exception faite de l'argument fondé sur la faible importance des revenus déclarés par l'appelante –, l'article 67 ne s'appliquera pas à ces dépenses, car il n'aura pas été démontré qu'elles étaient déraisonnables. Les dépenses déclarées à titre de rémunération des sous-traitants – 6 000 \$ pour chaque année en cause – ne me semblent pas être des sommes « qu'aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé par contrat à verser ». Il semble raisonnable que l'appelante ait eu recours à des sous-traitants pour la remplacer quand elle ne pouvait pas fournir ses services à un client; dans un tel cas, il semble raisonnable d'engager un sous-traitant pour éviter de perdre un client. Par conséquent, je conclus que l'appelante peut déduire les sommes dépensées à titre de rémunération de sous-traitants dans le calcul des revenus tirés de son entreprise.

Publicité

[22] Les parties se sont entendues pour dire que l'appelante avait dépensé 897 \$ en 2004 et 3 583 \$ en 2005 pour faire la publicité au moyen des pages jaunes, de brochures, de stylos, de livres, d'aimants et d'une page Web. Comme la déduction de toutes ces dépenses a été refusée, l'intimée a demandé à la Cour de conclure que l'appelante n'aurait dû engager aucune dépense publicitaire en 2004 et en 2005. L'intimée n'a pas nié que l'appelante avait reçu des articles et des services publicitaires d'une valeur de 897 \$ en 2004 et de 3 583 \$ en 2005; elle a simplement soutenu que l'appelante n'aurait pas dû dépenser ces sommes-là pour de la publicité.

[23] L'entreprise de l'appelante éprouvait des difficultés et l'appelante a remarqué que l'année était mauvaise. C'est pour cette raison que l'appelante a augmenté ses dépenses publicitaires en 2005. De plus, il me semble raisonnable que l'appelante ait annoncé les services de son entreprise et que, lorsque ses revenus ont décliné, elle ait haussé ses dépenses publicitaires afin de faire augmenter ses revenus. Par conséquent, l'appelante peut déduire les dépenses publicitaires qu'elle a engagées pour les deux années en cause.

Honoraires

[24] Aucun élément de preuve n'a été présenté pour démontrer que des honoraires avaient été payés en 2004. Des honoraires de 150 \$ ont été versés en 2005 relativement à la préparation des états financiers de l'entreprise et des déclarations de revenus de l'appelante. L'intimée n'a pas soutenu que cette dépense était déraisonnable eu égard aux services obtenus; elle a seulement affirmé que l'appelante n'aurait pas dû faire cette dépense-là. Il me semble qu'un homme d'affaires raisonnable ferait préparer des états financiers pour son entreprise. Aucun élément de preuve n'a été présenté pour expliquer si une portion des honoraires de 150 \$ avait servi à payer les parties des déclarations de revenus de l'appelante qui n'avaient pas trait à l'entreprise. Il est probable que seule une partie insignifiante des honoraires ait servi à cela, car seules deux sources de revenus – des REER et l'entreprise – ont été identifiées pour chacune des années en cause. Par conséquent, l'appelante peut déduire la somme de 150 \$ dans le calcul des revenus tirés de son entreprise pour 2005.

Frais d'utilisation d'un véhicule à moteur

[25] L'appelante a seulement demandé la déduction de frais d'utilisation d'un véhicule à moteur pour 2004. Aucun élément de preuve n'a été présenté à ce sujet quant à l'année 2005. Les parties se sont entendues pour dire que 3 572 \$ avaient été dépensés à cette fin en 2005, et que la somme était ventilée de la sorte :

Essence :	730 \$
Entretien :	50 \$
Assurances :	<u>2 792 \$</u>
Total :	3 572 \$

[26] À l'audience, l'appelante a reconnu que le véhicule à moteur en question n'avait pas seulement servi aux activités de l'entreprise. Selon le témoignage de l'appelante, l'utilisation du véhicule pour les activités de l'entreprise représentait environ 40 % de son utilisation totale. L'appelante n'a pas tenu de carnet de route. Lorsque l'appelante a été contre-interrogée, elle a fourni une estimation du nombre total de kilomètres que le véhicule avait parcourus et du nombre de kilomètres que le véhicule avait parcourus aux fins de l'entreprise. Ces estimations donnent à penser que l'utilisation du véhicule aux fins de l'entreprise dépassait 40 %, mais, comme

l'appelante avait déjà affirmé dans son témoignage direct que cette utilisation s'élevait à 40 %, c'est ce pourcentage-là qui pourra être déduit.

[27] Une fois encore, l'intimée a soutenu que l'appelante n'avait pas été raisonnable en engageant des frais d'utilisation d'un véhicule à moteur, aussi peu importants soient-ils. Je n'accepte pas cet argument, car il me semble raisonnable qu'une personne exploitant une entreprise dont les activités la forcent à se déplacer engage des frais d'utilisation d'un véhicule à moteur. Comme les services de garde d'enfants de l'entreprise étaient fournis chez les clients, l'appelante devait se déplacer pour fournir ces services.

[28] Comme je l'ai déjà souligné, les frais d'utilisation d'un véhicule à moteur représentent notamment le coût de l'essence, les frais d'entretien et des primes assurances. Quoique les frais d'entretien et les primes d'assurances déclarés représentent la totalité de frais engagés à cet égard en 2004, le coût de l'essence déclaré représente environ la moitié de toute l'essence achetée durant cette année-là. Comme l'utilisation du véhicule à moteur aux fins de l'entreprise s'élevait à 40 % de son utilisation totale, la somme de 730 \$ sera multipliée par 0,8 pour déterminer la somme correspondant à 40 % de l'essence totale achetée; $730 \$ \times 0,8 = 584 \$$.

[29] Par conséquent, l'appelante peut déduire des frais d'utilisation d'un véhicule à moteur s'élevant à 584 \$ plus 40 % de 2 842 \$; en tout, elle peut donc déduire 1 721 \$ à cet égard pour l'année 2004.

Téléphone

[30] Les parties s'entendent pour dire que l'appelante a dépensé 1 880 \$ en 2004 et 2 520 \$ en 2005 à titre de frais de téléphone. L'appelante a affirmé avoir utilisé une ligne téléphonique pour l'entreprise, une ligne téléphonique personnelle et un téléphone cellulaire. Elle a affirmé que le téléphone cellulaire avait seulement servi aux activités de l'entreprise. L'appelante a aussi dit que la somme qu'elle avait voulu déduire à titre de frais de téléphone ne comprenait pas les frais relatifs à la ligne téléphonique personnelle de son domicile. Dans ses déclarations de revenus, l'appelante a demandé la déduction de frais de téléphone s'élevant à 942 \$ pour 2004 et à 1 825 \$ pour 2005.

[31] À mon avis, comme l'appelante a affirmé que les sommes dont elle avait demandé la déduction dans ses déclarations de revenus n'incluaient pas les frais relatifs à sa ligne téléphonique personnelle, et comme les parties s'étaient entendues pour dire les sommes décrites ci-dessus sont celles qui avaient été dépensées – mais

pas nécessairement dépensées aux fins de l'entreprise –, l'appelante, bien qu'elle ait engagé des frais de téléphone de 1 880 \$ en 2004, a dû dépenser 938 \$ (1 880 \$ - 942 \$) pour sa ligne téléphonique personnelle en 2004. Pour 2005, je suis d'avis que, comme l'appelante a dépensé 2 520 \$ en tout à titre de frais de téléphone, elle a dû dépenser 695 \$ (2 520 \$ - 1 825 \$) pour sa ligne téléphonique personnelle en 2005.

[32] L'intimée a soutenu qu'un homme d'affaires raisonnable n'aurait pas engagé les frais de téléphone déclarés par l'appelante compte tenu du niveau de revenu de celle-ci. Toutefois, l'intimée se trouve ainsi à dire qu'un homme d'affaires raisonnable aurait exploité son entreprise sans téléphone. Comment l'appelante, qui annonçait les services de son entreprise dans les pages jaunes, aurait-elle pu exploiter son entreprise sans téléphone? À mon avis, il est raisonnable de dire que n'importe quel homme d'affaires aurait besoin d'un téléphone. Par conséquent, l'appelante peut déduire des revenus tirés de son entreprise les sommes dont elle a demandé la déduction à titre de frais de téléphone dans ses déclarations de revenus (942 \$ pour 2004 et 1 825 \$ pour 2005) pour l'application de la Loi.

[33] Ainsi, les sommes suivantes représentent les revenus que l'appelante a tirés de son entreprise, compte non tenu des sommes qui pourraient être déduites relativement aux frais d'utilisation du domicile pour le travail :

<u>Élément</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
Revenus :	15 000 \$	15 000 \$
Rémunération des sous-traitants :	(6 000 \$)	(6 000 \$)
Publicité :	(897 \$)	(3 583 \$)
Honoraires :		(150 \$)
Frais d'utilisation d'un véhicule à moteur :	(1 721 \$)	
Téléphone :	(942 \$)	(1 825 \$)
	5 440 \$	3 442 \$

[34] Pour l'année 2005, l'appelante a demandé la déduction de frais d'utilisation du domicile pour le travail. Elle n'a demandé la déduction d'aucune somme à cet égard pour 2004, et aucun élément de preuve n'a été présenté à l'égard de frais de chauffage, d'électricité, d'intérêts hypothécaires ou d'impôt foncier pour 2004. Le paragraphe 18(12) de la Loi est rédigé de la sorte :

18(12) Malgré les autres dispositions de la présente loi, dans le calcul du revenu d'un particulier tiré d'une entreprise pour une année d'imposition :

a) un montant n'est déductible pour la partie d'un établissement domestique autonome où le particulier réside que si cette partie d'établissement :

(i) soit est son principal lieu d'affaires,

(ii) soit lui sert exclusivement à tirer un revenu d'une entreprise et à rencontrer des clients ou des patients sur une base régulière et continue dans le cadre de l'entreprise;

b) si une partie de l'établissement domestique autonome où le particulier réside est son principal lieu d'affaires ou lui sert exclusivement à tirer un revenu d'une entreprise et à rencontrer des clients ou des patients sur une base régulière et continue dans le cadre de l'entreprise, le montant déductible pour cette partie d'établissement ne peut dépasser le revenu du particulier tiré de cette entreprise pour l'année, calculé compte non tenu de ce montant et des articles 34.1 et 34.2;

c) tout montant qui, par le seul effet de l'alinéa *b)*, n'est pas déductible pour une partie d'établissement domestique autonome dans le calcul du revenu d'entreprise du particulier pour l'année d'imposition précédente est déductible dans le calcul du revenu d'entreprise du particulier pour l'année, sous réserve des alinéas *a)* et *b)*.

[35] Il semble clair que le principal lieu d'affaires de l'appelante était son domicile. L'appelante devrait donc pouvoir déduire le pourcentage approprié des dépenses relatives à son domicile dans le calcul des revenus tirés de son entreprise. Lors de son témoignage, l'appelante a affirmé qu'environ le tiers de son domicile était utilisé pour exploiter l'entreprise. Comme cette proportion n'a pas été contestée par l'intimée, exception faite de son argument général voulant que toutes les déductions demandées devaient être refusées en application de l'article 67 de la Loi, l'appelante peut déduire les frais d'utilisation de son domicile pour le travail. Je n'ai pas très bien compris l'argument voulant que l'article 67 de la Loi doive être appliqué aux frais d'utilisation du domicile pour le travail. Est-ce qu'un homme d'affaires agirait déraisonnablement en chauffant son lieu d'affaires, en consommant de l'électricité, en payant ses intérêts hypothécaires ou en payant l'impôt foncier?

[36] Par conséquent, sous réserve des limites établies par l'alinéa 18(1)*b)* de la Loi, l'appelante peut déduire le tiers des dépenses qu'elle a engagées pour le chauffage, l'électricité, les intérêts hypothécaires et l'impôt foncier en 2005.

[37] Il reste une dernière question à trancher. Lorsque l'avocate de l'intimée a contre-interrogé l'appelante, elle lui a demandé si elle avait seulement tiré des revenus s'élevant à 15 000 \$ de son entreprise pour chacune des années en cause.

L'appelante a répondu que la somme de 15 000 \$ représentait sa part des revenus après déduction de la rémunération des sous-traitants et des dépenses. L'avocate de l'intimée n'a pas posé d'autres questions à ce sujet. Cet échange me donne à penser que les dépenses dont l'appelante a demandé la déduction avaient peut-être déjà été déduites pour calculer les revenus bruts de l'appelante, avant la déduction des dépenses décrites dans les présents motifs. Toutefois, aucune question n'a été posée et aucun élément de preuve n'a été présenté quant à savoir si la rémunération des sous-traitants et les dépenses auxquelles l'appelante a fait référence en répondant à la question portant sur les revenus de 15 000 \$ par année étaient les mêmes que les dépenses dont l'appelante avait demandé la déduction dans ses déclarations de revenus.

[38] Rien dans la réponse à l'avis d'appel ne permet de croire que l'intimée s'est fondée sur une hypothèse voulant que l'appelante avait déjà déduit les dépenses en cause dans le calcul de ses revenus bruts (avant la déduction de ces mêmes dépenses pour calculer ses revenus nets). La seule question soulevée dans la réponse à l'avis d'appel était de savoir si les dépenses en cause pouvaient être déduites. La position de l'intimée, énoncée dans la réponse à l'avis d'appel, est que les dépenses ne peuvent pas être déduites parce qu'elles n'ont pas été engagées pour produire un revenu ou parce qu'il s'agit de dépenses personnelles ou de dépenses déraisonnables. De plus, l'avocate de l'intimée n'a pas soutenu que la déduction des dépenses en cause devait être refusée parce qu'elles avaient déjà été déduites. Aucun rajustement ne sera donc fait à cet égard.

[39] Par conséquent, les appels sont accueillis, avec dépens, et la question est déferée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse des nouvelles cotisations compte tenu du fait que, pour l'application de la Loi, les revenus que l'appelante avait tirés de son entreprise pour les années 2004 et 2005 étaient les suivants :

Élément :	2004	2005
Revenus bruts :	15 000 \$	15 000 \$
Moins : - Rémunération des sous-traitants :	(6 000 \$)	(6 000 \$)
- Publicité :	(897 \$)	(3 583 \$)
- Honoraires :		(150 \$)
- Frais d'utilisation d'un véhicule à moteur :	(1 721 \$)	
- Téléphone :	(942 \$)	(1 825 \$)
Revenus avant déduction des frais d'utilisation du	5 440 \$	3 442 \$

domicile pour le travail :		
Moins : Frais d'utilisation du domicile pour le travail (montant le moins élevé entre 3 442 \$ et le tiers de 14 267 \$ (4 756 \$)) :		(3 442 \$)
Revenus nets :	5 440 \$	0 \$

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 11^e jour de février 2009.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 27^e jour d'avril 2009.

Jean-François Leclerc-Sirois, LL.B, M.A.Trad.Jur.

RÉFÉRENCE : 2009CCI93

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2008-1872(IT)I

INTITULÉ : Marcia Williams et Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 29 janvier 2009

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

DATE DU JUGEMENT : Le 11 février 2009

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : M. Micheal Channer

Pour l'intimée : M^c Lorraine Edinboro
M^{me} Iris Kingston (stagiaire en droit)

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Michael Channer

Cabinet : 3300, avenue McNicoll,
Scarborough (Ontario)
M1V 5J6

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