

Dossiers : 2007-2354(IT)G
2007-2356(GST)G

ENTRE :

SLX MANAGEMENT INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec l'appel de *Paul Miller*
(2007-2357(IT)G), les 1^{er}, 2 et 3 octobre 2009, à Calgary (Alberta).

Devant : L'honorable juge en chef adjoint E. P. Rossiter

Comparutions :

Avocats de l'appelante :

M^e Curtis R. Stewart et

M^e Nandini Somayaji

Avocat de l'intimée :

M^e Mark Heseltine

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'égard des nouvelles cotisations établies sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement aux années d'imposition 2002, 2003, 2004 et 2005, et l'appel interjeté à l'égard de la nouvelle cotisation établie sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis est daté du 31 juillet 2006, relativement à la période du 17 septembre 2001 au 16 septembre 2003, sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 12^e jour de mars 2010.

« E. P. Rossiter »

Le juge en chef adjoint Rossiter

Traduction certifiée conforme
ce 17^e jour d'août 2010.

Yves Bellefeuille, réviseur

Dossier : 2007-2357(IT)G

ENTRE :

PAUL MILLER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de
SLX Management Inc. (2007-2354(IT)G et 2007-2356(GST)G), les 1^{er}, 2
et 3 octobre 2009, à Calgary (Alberta).

Devant : L'honorable juge en chef adjoint E. P. Rossiter

Comparutions :

Avocats de l'appelant :

M^e Curtis R. Stewart et

M^e Nandini Somayaji

Avocat de l'intimée :

M^e Mark Heseltine

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard des nouvelles cotisations établies sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement aux années d'imposition 2001, 2002 et 2003 est accueilli, et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 12^e jour de mars 2010.

« E. P. Rossiter »

Le juge en chef adjoint Rossiter

Traduction certifiée conforme
ce 17^e jour d'août 2010.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2010 CCI 148
Date : 20100312
Dossiers : 2007-2354(IT)G
2007-2356(GST)G

ENTRE :

SLX MANAGEMENT INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

Dossier : 2007-2357(IT)G

ET ENTRE :

PAUL MILLER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge en chef adjoint Rossiter

Introduction

[1] La question fondamentale en litige dans les présents appels porte sur la qualification de certaines dépenses. Le ministre a établi à l'égard des appelants de nouvelles cotisations par lesquelles il a refusé la déduction de plusieurs dépenses

du revenu d'entreprise parce que, selon lui, il s'agit de frais personnels. Les appelants soutiennent que l'ensemble des dépenses ont été faites en vue de tirer un revenu.

[2] SLX Canada Limited (« Canada ») a été constituée en personne morale pour gérer à long terme le matériel roulant que loue la Compagnie des chemins de fer nationaux du Canada (le « CN ») : pour traiter avec les prêteurs, principalement des compagnies d'assurance et des fournisseurs de matériel, et pour s'occuper des options d'achat que le CN pouvait exercer lorsque les baux prenaient fin (de sorte que le matériel roulant ne figure pas au bilan du CN). Selon un contrat de gestion conclu entre Canada et SLX Management Inc. (« Management »), cette dernière assumait la totalité des dépenses d'exploitation de Canada. Les actions de Canada étaient détenues dans une proportion de 51 p. 100 par le CN, de 16,66 p. 100 par Management, de 16,66 p. 100 par un certain David Smith et de 16,66 p. 100 par DLG Consulting. L'appelant Paul Miller (« M. Miller ») était président et unique actionnaire et administrateur de Management. Monsieur Smith était vice-président de Management. Pendant la période en cause, Management tirait l'ensemble de son revenu de Canada, tandis que cette dernière tirait l'ensemble de son revenu du CN. Le revenu que tirait Canada du CN —et, par voie de conséquence, le revenu de Management — était assujéti à une échéance et il était prévu qu'il prendrait fin en 2007.

[3] En l'an 2000, Management a commencé à chercher de nouvelles sources de revenu. Elle possédait un aéronef depuis de nombreuses années et s'en servait pour parcourir l'Amérique du Nord en vue de découvrir des projets susceptibles de l'intéresser. Elle déduisait donc certains frais d'exploitation relatifs à l'aéronef de même que des frais de déplacement. Management a également réclamé des frais de représentation pour une croisière de douze jours effectuée par les dirigeants et les employés de Management, ainsi que leurs conjoints et d'autres personnes, la plupart étant des anciens employés du CN qui connaissaient bien les activités ayant lié Canada au CN au fil des ans. Management demandait en outre des déductions aux titres suivants : a) la perte d'un investissement dans un procédé technologique automatisé ayant trait à du matériel de transport souterrain, b) les frais liés à la location, par Management, d'un logement en copropriété divise situé à Montréal, c) les frais liés à un bureau dans une résidence en Floride appartenant à M. Miller, d) les frais relatifs à un hangar où Management entreposait son aéronef à l'occasion en Floride, e) certains frais d'abonnement à des revues.

[4] L'ARC a refusé la déduction de ces dépenses et pertes du revenu de Management et elle a attribué certaines d'entre elles à M. Miller à titre d'avantages

conférés à un actionnaire. L'ARC affirme aussi qu'il y a eu, à compter du 17 septembre 2001, un changement d'utilisation de l'aéronef de Management qui a donné lieu à une fourniture réputée au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*. Les appelants ont interjeté appel des nouvelles cotisations.

Les faits

[5] Monsieur Miller était initialement un employé du CN. La valeur résiduelle des baux relatifs au matériel roulant du CN créait des problèmes pour cette société. Monsieur Miller a élaboré une méthode permettant de régler ce problème du CN au moyen de Canada. Canada était une société dépourvue d'employés, mais qui détenait des biens corporels dont la valeur pouvait atteindre 500 000 000 \$. Ces biens comprenaient des wagons, des locomotives et des baux visant ce genre de matériel. Canada ne faisait que détenir des biens, mais il s'agissait néanmoins d'une société de location entièrement opérationnelle qui empruntait des fonds, achetait du matériel, remettait du matériel à neuf et émettait des obligations, en plus d'assumer le risque lié à la valeur résiduelle et de se charger de la revente du matériel qui lui revenait. Management était, selon une entente, responsable de l'ensemble de l'exploitation commerciale de Canada, et elle obtenait ce qui suit à titre de rémunération :

1. un pourcentage du montant total des opérations terminées, lesquelles étaient calculées par paliers;
2. des sommes supplémentaires si Management démontrait qu'elle avait emprunté de l'argent à un taux inférieur au taux cible fixé par le CN, selon la valeur actualisée;
3. une participation, avec Management, aux bénéfices découlant des baux si Management réalisait des bénéfices par la vente en bloc de baux assortis d'une dette à une compagnie d'assurance, par exemple;
4. des honoraires supplémentaires versés à Management dans l'éventualité d'un marché exceptionnel servant les intérêts du CN.

L'article 2.01 de cette convention intervenue entre Management et Canada est ainsi rédigé :

[TRADUCTION]

La société nomme Management pour gérer, surveiller et exploiter l'entreprise conformément à la présente convention, et Management y consent.

Le terme [TRADUCTION] « entreprise » était défini comme étant l'entreprise de Canada au sens de l'acte constitutif de celle-ci.

[6] Les fonctions et services entrepris par Management pour Canada étaient extrêmement larges, puisqu'il s'agissait pour l'essentiel de diriger l'ensemble des activités de Canada. Les sièges sociaux de Canada et de Management étaient situés en Alberta, parce que cette province n'avait pas d'impôt sur le capital et que les frais d'exploitation à Calgary étaient sensiblement moindres que ceux à Toronto ou à Montréal. Les conditions afférentes à l'exploitation de Canada obligeaient celle-ci à faire affaire avec le CN et uniquement avec des sociétés canadiennes cotées A, afin de conserver une qualité de crédit la plus élevée possible. Management n'était pas tenue de faire affaire uniquement avec le CN; le CN voulait que Management fasse affaire avec d'autres sociétés. Management a tenté de lancer divers projets autres que ceux associés au CN, y compris l'acquisition de terrains au Royaume-Uni, des projets touchant les activités des traversiers rapides en Colombie-Britannique et des projets PPP en Nouvelle-Écosse.

[7] Management avait quatre employés, à savoir M. Miller, David Smith et un personnel administratif composé de deux personnes travaillant à temps partiel. Le vice-président, M. Smith, était responsable des états financiers et des déclarations de revenus de Management; il assurait la liaison avec les experts-comptables et il tenait les livres comptables. Monsieur Miller recevait annuellement sa part des avantages conférés à un actionnaire sur son feuillet T4 après discussions avec M. Smith. Les avantages conférés à un actionnaire avaient trait à l'usage d'une automobile, à des prêts à l'actionnaire et à d'autres éléments connexes.

[8] Management avait conclu avec DLG Consulting Limited une convention de consultation et de participation ayant effet jusqu'au 1^{er} novembre 1998 qui visait la prestation de services de consultation relatifs à l'entreprise de Management.

[9] Pendant les années d'imposition en cause, Canada a tiré la totalité de son revenu du CN. Management tirait la presque totalité de son revenu de Canada. La convention entre Canada et le CN touchant la valeur résiduelle du matériel roulant devait expirer en 2007 et, par conséquent, Canada et Management allaient cesser d'avoir de revenu le 1^{er} avril 2007.

[10] Monsieur Miller a fait maintes tentatives pour étendre les activités de Management, notamment en vue de travailler avec le CN sur un certain nombre de projets. Au cours de la période pertinente, Management avait un revenu d'environ 2 500 000 \$ par année.

L'aéronef

[11] Afin d'exploiter son entreprise, Management a acquis un aéronef Cessna qui a beaucoup servi pour des déplacements au Canada et aux États-Unis et qui, selon M. Miller, n'était utilisé pour des fins personnelles que seulement dix pour cent du temps environ. En 2000, Management a acquis un autre aéronef, un TBM-700, et a mis le Cessna en vente. Le Cessna a finalement été vendu par Management en avril 2002, ce qui a donné lieu à un gain en capital appréciable. Le TBM-700 était un appareil avancé sur le plan technologique, meilleur que le Cessna tant en ce qui concerne la sécurité que la fiabilité, et son coût d'utilisation était moindre. Selon M. Miller, le TBM-700 était utilisé de la même façon que le Cessna pour les activités de Management.

[12] Le coût d'utilisation du TBM-700 comprenait le carburant, le hangar, l'assurance, l'entretien, les redevances d'atterrissage, les cartes et le GPS. Management a produit des factures à l'appui et a demandé la déduction pour amortissement appropriée au titre du TBM-700 pour les années en cause.

[13] En ce qui a trait à l'utilisation de l'aéronef, M. Miller tenait un journal de vol et il utilisait ce document pour calculer les déplacements personnels qui lui étaient attribuables à titre d'avantage conféré à l'actionnaire.

[14] Les journaux de vol relatifs au TBM-700 pour les années d'imposition en cause ont été tenus afin de déterminer l'usage personnel et l'entretien y afférent. Un résumé de ces journaux pour l'année d'imposition 2002 montre un total de 19 déplacements, dont 17 étaient attribuables à l'entreprise et deux à M. Miller à titre personnel. Au cours de l'année d'imposition 2003, on a effectué un total de 15 déplacements, dont 13 attribuables à l'entreprise et deux à M. Miller à titre personnel; pour l'exercice raccourci du 16 septembre 2003 au 31 décembre 2003, il y a eu cinq déplacements, dont un à titre personnel et quatre attribuables à l'entreprise.

[15] Management utilisait le TBM-700 en grande partie afin de tenter de conclure un contrat de distribution avec Socata, société française de construction

aéronautique. Socata ne disposait d'aucun point de vente pour ses aéronefs dans le Nord-Ouest des États-Unis et l'Ouest du Canada. Pour conclure un contrat de distribution, il fallait en négocier les conditions. Une ébauche de protocole d'entente a été élaborée par Management à l'intention de Socata. Afin de conclure l'entente, Management a également obtenu des renseignements quant à la disponibilité des pilotes dans le territoire qui lui a été accordé, elle a examiné la liste d'acheteurs potentiels d'appareils TBM-700 et elle a offert quelques vols de démonstration de l'aéronef.

[16] En prévision de la conclusion d'un contrat de distribution avec Socata, Management a tenté de trouver des personnes connaissant bien l'industrie aéronautique et susceptibles d'épauler Management en jouant le rôle de vendeurs en Colombie-Britannique et dans le Nord-Ouest des États-Unis. Ces personnes ne détiendraient aucun aéronef de Socata en stock, mais elles pourraient favoriser la vente des produits aéronautiques de l'entreprise.

[17] Le TBM-700 de Management avait également été utilisé pour participer à divers congrès aéronautiques ou à diverses réunions de l'association des pilotes de TBM-700 à des endroits comme la Nouvelle-Orléans, Oshkosh, Orlando et Los Cabos, au Mexique. À de nombreuses occasions, M. Miller s'est servi du TBM-700 pour se rendre à des endroits où il examinait des possibilités d'affaires pour Management. Ces possibilités d'affaires comprenaient deux visites chez Première Electric, société d'évaluation des dommages causés par les incendies des environs de Seattle qui avait besoin de capitaux, une visite chez Dixon Networks, société devant fournir du matériel commercial pour l'installation du réseau SuperNet en Alberta, une présentation à un employé de Tyco en vue de faire des affaires dans le domaine du pétrole avec cette société, de nombreux déplacements effectués pour rencontrer un certain M. Frick en Floride en vue d'examiner des terrains et des immeubles situés sur la côte, en particulier des immeubles de placement, une possibilité d'affaires à North Bay, en Ontario, touchant un procédé technologique applicable aux véhicules d'exploitation minière souterraine automatisés, ainsi que l'éventuelle acquisition d'un exploitant de services aéronautiques à un aéroport en Floride.

[18] Pendant les périodes en cause, Management n'a pas tiré de revenu de ses activités avec Socata ni d'aucune autre des entreprises qu'elle examinait à l'époque au cours de laquelle le TBM-700 a servi.

[19] On affirme que de nombreux déplacements effectués au moyen du TBM-700 l'ont été à des fins commerciales, ce qui a été corroboré par des témoins autres que

M. Miller, y compris des vols liés au procédé technologique relatif aux véhicules souterrains automatisés à North Bay, en Ontario, à l'exploitation des services aéronautiques et des activités en Floride, ainsi qu'à l'éventuel investissement de Première Electric à Seattle. Monsieur Miller a affirmé que le TBM-700 était essentiel pour pouvoir se déplacer, à la demande de Canada, afin de s'occuper des activités liées au CN qu'exerçait l'entreprise. Monsieur Miller a avancé qu'ils devaient être en mesure de décoller, sur demande, dans un délai de 30 minutes même si, pendant les périodes pertinentes, ni le CN ni Canada n'ont jamais fait appel à lui d'une manière aussi pressante. Un comptable agréé du CN à la retraite a confirmé que, lorsque Canada a été constituée en société et que le contrat de gestion a été conclu par elle et Management, l'opportunité pour Management d'acquérir un aéronef d'affaires a été examinée, mais le CN se souciait peu que Canada ou Management dispose ou non d'un tel appareil.

[20] Parmi tous les déplacements effectués au moyen du TBM-700 qui ont été déduits à titre de frais d'exploitation pendant les périodes en cause, le seul ayant un lien avec le CN était un voyage à Toronto ou à Halifax pour se rendre chez DLG Consulting. Pour d'autres déplacements à Montréal, soit deux ou trois voyages au cours de la période pertinente, on a eu recours aux sociétés aériennes commerciales. Aucune raison réelle n'a été avancée afin d'expliquer pourquoi ce voyage à Halifax avait été effectué avec le TBM-700 plutôt qu'avec une société aérienne commerciale.

[21] Monsieur Miller a soutenu que lui et M. Smith avaient recours aux sociétés aériennes commerciales lorsque cela était justifié et qu'ils utilisaient les points accumulés ainsi que le train et l'automobile quand il le fallait.

La croisière

[22] Management a eu une dépense de 44 818 \$ à titre de frais de représentation relatifs à une croisière. Selon Management, cette croisière a été entreprise pour deux raisons : premièrement, pour remercier certaines personnes essentielles qui ont permis à Canada de réaliser un revenu appréciable, lequel a donc donné lieu à un revenu pour Management; deuxièmement, pour réunir certaines personnes, des promoteurs commerciaux chevronnés selon Management, en vue d'arrêter une stratégie quant aux mesures à prendre pour accroître les activités commerciales avec le CN, s'il y avait lieu, compte tenu des échéances, en 2007, quant au contrat de gestion intervenu entre Management et Canada et quant aux activités commerciales que Canada exerçait grâce au CN. Ces personnes essentielles dont M. Miller a fait mention étaient un avocat et un expert-comptable de Price

Waterhouse, lesquels ont tous deux refusé l'invitation, des anciens employés du CN, le vice-président de Management et son épouse, de même que M. Miller et son épouse, et un certain M. Gorveat, de DLG Consulting, et son épouse. Un des premiers administrateurs de Management responsable des documents de Management n'y a pas participé. Les frais de représentation liés à la croisière englobaient le coût de la croisière, le vol de retour et d'autres frais de transport.

[23] Les conjoints des trois anciens employés du CN ont été invités parce que les responsables de Management voulaient rencontrer en personne ces anciens employés du CN et parce que ces derniers ne pouvaient leur consacrer suffisamment de temps dans ces conditions que si leurs conjoints respectifs étaient présents. Les trois employés du CN étaient alors à la retraite; ils ne faisaient pas partie du cercle d'amis de M. Miller et n'étaient pas des employés de Management ou des actionnaires de Canada. On a précisé que, pendant les escales, ils participaient à des visites touristiques et, le soir, M. Miller et M. Smith soupaient avec les invités. Ils pouvaient ainsi discuter avec eux de cinq à six heures par jour et ils ont tenu deux réunions en bonne et due forme sur le navire pour discuter de la mise sur pied et de la croissance de Management, de sources de revenu et de la question de la valeur résiduelle du matériel roulant du CN après 2007. La croisière a donné naissance à quelques propositions et idées, mais aucune ne visait les activités du CN.

Le logement en copropriété divise à Montréal

[24] Monsieur Miller était propriétaire d'un logement en copropriété divise à Montréal, où il résidait avant de mettre fin à son emploi au CN et de mettre Management sur pied. Management utilisait ce logement depuis sa constitution, lorsque M. Miller effectuait des opérations pour Management avec le CN. Le logement était payé à la journée au début, puis au mois. Il demeurait vacant lorsqu'il n'était pas utilisé par Management. Lorsque Management faisait affaire avec le CN, on n'utilisait pas les installations de ce dernier, parce que M. Miller estimait que Management avait besoin d'un espace où mener ses propres analyses, que ce soit un hôtel ou un logement en copropriété divise, et ils se servaient donc du logement à l'occasion. Monsieur Miller a reconnu qu'il conservait le logement à Montréal notamment en raison de sa valeur à titre de placement et qu'il hésitait à le vendre pour des raisons personnelles (l'immobilier constituait une composante de base de l'actif et il hésitait à s'en défaire). Pendant la période en cause, M. Miller n'a utilisé le TBM-700 pour se rendre à Montréal qu'à une occasion et il n'a passé qu'une seule nuit au logement.

Les frais médicaux

[25] Monsieur Miller a eu des frais médicaux de 4 277 \$ en 2002 pour des soins à la clinique Mayo et de 876 \$ en 2003 pour des soins dentaires. Ces frais médicaux n'étaient pas liés à l'examen de santé requis pour la licence de pilote. Sa famille allait à la clinique Mayo depuis longtemps. Monsieur Miller n'avait pas été envoyé par un médecin à cette clinique et il n'avait pas de médecin de famille à Calgary à cette époque. Il a reconnu qu'il existait alors un régime d'assurance médicale en Alberta. Outre le fait que M. Miller estimait qu'il avait de l'importance pour Canada et pour Management et qu'il devait demeurer en santé pour assurer le succès continu de Management, peu de précisions ont été offertes quant aux frais médicaux.

Le matériel de transport minier souterrain automatisé (Mintronics)

[26] Glenn Brophy, ami de M. Miller, travaillait pour une société établie à North Bay, en Ontario, dont les activités intéressaient des véhicules de transport minier souterrain automatisés. Monsieur Brophy avait quitté la société et acquis les droits sur certains procédés technologiques applicables au transport souterrain automatisé. Management a examiné l'occasion offerte par ce procédé technologique et a remis 38 135 \$ à M. Brophy afin de payer les frais juridiques pour acquérir les droits de propriété intellectuelle y afférents. Management a participé à l'entreprise dans la mesure où elle a acheté les droits souterrains pour l'application du procédé technologique. Monsieur Brophy a constitué la société 1429424 Ontario Inc. au moment de l'acquisition de ces droits. Monsieur Miller a fait environ trois voyages à North Bay pour examiner les possibilités qu'offrait ce procédé technologique. Ils ont envisagé la possibilité de commercialiser le procédé à l'intention des consommateurs avec Canadian Tire et ils ont exploré d'autres possibilités avec Laidlaw, fabricant d'autobus scolaires, où le procédé aurait pu servir au transport des enfants, avec la Ford Motor Company pour le fonctionnement de chariots élévateurs à fourche, et de façon générale avec des détaillants relativement à un système de recherche. Monsieur Miller, M. Brophy et un troisième actionnaire n'avaient pas conclu de convention d'actionnaires mais, selon M. Brophy et M. Miller, ce dernier a investi la somme de 38 135 \$ tandis que l'autre actionnaire et M. Brophy déployaient d'autres efforts pour faire avancer l'utilisation du procédé technologique. Les fonds destinés à régler les frais juridiques, soit 38 135 \$, ont été transférés par Management et envoyés par virement télégraphique au crédit de Glenn Brophy, chez Canada Trust. Lorsqu'il est apparu que l'entreprise allait échouer, on a dressé les états financiers de 1429424 Ontario Inc. Ce n'est qu'à ce moment que M. Miller s'est rendu compte

qu'il était actionnaire de 1429424 Ontario Inc. et que son investissement figurait à son nom à titre de prêt de l'actionnaire. Selon M. Miller, il s'agissait d'une erreur puisque l'investissement avait été fait pour le compte de Management.

Les frais de déplacement

[27] Management a en outre déduit de nombreux frais de déplacement, qui ont été refusés. Ces frais de déplacement se rapportaient presque exclusivement à l'utilisation du TBM-700. Ce sont les sommes de 7 089 \$ pour 2002 et de 12 799 \$ pour 2003.

Les frais d'abonnements et d'associations

[28] Des frais d'abonnements de 1 531 \$ ont été réclamés en 2002 et de 2 085 \$ en 2003. Ces frais visaient principalement des abonnements à des revues sur l'aviation et l'adhésion à des associations de pilotes ou à des associations aéronautiques.

Le bureau à domicile et le hangar en Floride

[29] En 2003, M. Miller a acheté à Spruce Creek, en Floride, près d'un aéroport local, une résidence dotée d'un hangar pour le TBM-700. On facturait 1 200 \$ par mois à Management pour l'utilisation du hangar ainsi que 300 \$ par mois pour l'utilisation d'un bureau à domicile. Les frais n'étaient exigés qu'en fonction de l'utilisation. Monsieur Miller a affirmé que l'aéronef ne servait pas à se rendre en Floride, mais bien à rejoindre les clients. Il a soutenu qu'il pouvait travailler à partir de cette résidence en Floride avec un bureau et un avion qui lui étaient tous deux réservés. Il pouvait se rendre n'importe où; en fait, il était en mesure de décoller en 30 minutes.

[30] Monsieur Miller a effectué de nombreux vols pour se rendre en Floride. Il consacrait seulement quelques heures, ou peut-être un jour ou deux, au travail, puis il restait en Floride pendant une période prolongée, l'avion étant tout près. L'épouse de M. Miller, Barbara, l'accompagnait souvent lors de ces vols.

Les questions en litige

[31] A : Management — Appel en matière d'impôt sur le revenu

1. La déductibilité de certaines dépenses du revenu de Management, notamment :

- a) les frais de fonctionnement du TBM-700 appartenant à Management ainsi que la déduction pour amortissement demandée au titre de l'aéronef;
- b) les frais de représentation liés à la croisière;
- c) divers frais de déplacement;
- d) les frais liés au logement en copropriété divise de Montréal;
- e) les frais médicaux;
- f) les frais liés au bureau à domicile et au hangar en Floride;
- g) les frais d'abonnements à des revues et d'adhésion à des associations.

2. La déductibilité d'un investissement dans ce qu'on a appelé le projet de North Bay.

[32] B : Management — Appel relatif à la TPS

1. L'opportunité de la cotisation relative à la TPS.

2. Le point de savoir si, le 17 septembre 2002, le TBM-700 a fait l'objet d'un changement d'utilisation tel qu'il a donné lieu à une fourniture réputée au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[33] C : Monsieur Miller — Appel en matière d'impôt sur le revenu

1. Si l'une ou l'autre des dépenses qui, selon Management, ont été déduites à bon droit n'est pas régulièrement déductible, s'agissait-il d'un avantage conféré à

l'actionnaire suivant le paragraphe 15(1) ou le paragraphe 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et donc attribuable à M. Miller?

2. L'intimée a admis que les pénalités pour faute lourde imposées à M. Miller n'étaient pas fondées, c'est-à-dire qu'il n'y avait pas lieu d'imposer de telles pénalités relativement à 2001, à 2002 et à 2003.

Analyse

A : Management — Appel en matière d'impôt sur le revenu

[34] Article 9 — Loi de l'impôt sur le revenu

Exploitation d'une entreprise/source de revenu : La première question consiste à savoir si les dépenses de Management au cours des années 2002 et 2003 et de l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003 sont déductibles du revenu de Management pour ces années. L'avocat de l'intimée estime que ces dépenses ne sont pas déductibles parce que Management n'exploitait pas une entreprise au cours des années auxquelles les dépenses se rapportent ou parce qu'il n'y avait aucune source de revenu. Cependant, Management soutient que les dépenses faites pendant les années en cause avaient pour objet d'exploiter l'entreprise de l'appelante.

[35] L'article 9 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit notamment ce qui suit :

9(1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

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

[36] Dans l'arrêt *Stewart c. La Reine*, [2002] 2 R.C.S. 645, 2002 CSC 46, la Cour suprême du Canada a examiné de manière approfondie ce que sont le revenu tiré d'une entreprise et le revenu tiré d'un bien. Au paragraphe 50, elle s'est exprimée en ces termes :

[50] Il est manifeste que, pour que l'art. 9 s'applique, le contribuable doit d'abord déterminer s'il a une source de revenu constituée soit d'une entreprise, soit d'un bien. Comme nous l'avons vu, une activité commerciale qui ne constitue pas véritablement une entreprise peut néanmoins être une source de revenu constituée d'un bien. De même, il est clair que certaines démarches de contribuables ne sont ni des entreprises, ni des sources de revenu constituées d'un bien, mais sont uniquement des activités personnelles. On peut recourir à la méthode à deux volets suivante pour trancher la question de l'existence d'une source :

(i) L'activité du contribuable est-elle exercée en vue de réaliser un profit, ou s'agit-il d'une démarche personnelle?

(ii) S'il ne s'agit pas d'une démarche personnelle, la source du revenu est-elle une entreprise ou un bien?

Le premier volet du critère vise la question générale de savoir s'il y a ou non une source de revenu; dans le deuxième volet, on qualifie la source d'entreprise ou de bien.

[37] Selon la Cour suprême du Canada, la première étape du critère a pour objet d'établir une distinction entre les activités commerciales et les activités personnelles. Dans l'arrêt *Stewart*, précité, au paragraphe 60, la Cour a ajouté :

[60] En résumé, la question de savoir si le contribuable a ou non une source de revenu doit être tranchée en fonction de la commercialité de l'activité en cause. Lorsque l'activité ne comporte aucun aspect personnel et qu'elle est manifestement commerciale, il n'est pas nécessaire de pousser l'examen plus loin. Lorsque l'activité peut être qualifiée de personnelle, il faut alors déterminer si cette activité est ou non exercée d'une manière suffisamment commerciale pour constituer une source de revenu. [...]

(Dans la décision *Nichol c. La Reine*, n° 91-2094(IT), 9 septembre 1993, [1993] A.C.I. n° 541 (QL) (C.C.I.), l'ancien juge en chef Bowman a fait état d'une gamme d'indices de commercialité ou de caractéristiques commerciales.)

[38] Dans l'arrêt *Hudon c. La Reine*, 2001 CAF 320, la Cour d'appel fédérale a affirmé ce qui suit au paragraphe 62 :

Il n'est pas facile de circonscrire la teneur du concept d'exploitation d'une entreprise. On peut dégager deux paramètres extrinsèques qui permettent de conclure qu'il n'y a pas d'exploitation : d'une part, lorsqu'une société dûment constituée n'a pas réellement commencé son exploitation et, d'autre part, lorsqu'une société a été mise en veilleuse et se limite à tenir des assemblées annuelles et à produire des déclarations de revenus pour éviter sa dissolution. Il y

a cependant, entre ces deux extrêmes, certaines activités qui sont les signes d'une société en exploitation et qui devraient être placées dans le spectre du concept de l'exploitation d'une entreprise même si, par exemple, ces activités ont pour but de conclure un accord qui au bout du compte ne l'est pas, ou même si elles n'entraînent pas la production d'un revenu.

[39] Dans la décision *Setchell c. La Reine*, 2006 CCI 37, une contribuable, après avoir été mise à pied par son employeur, a suivi un cours en informatique dans l'espoir d'ainsi trouver un emploi ou d'obtenir du travail connexe comme pigiste, et elle a déduit le coût du cours à titre de frais de scolarité. Madame le juge Woods a notamment tenu les propos suivants :

[16] [...] je suis d'accord avec l'avocat de l'intimée pour dire que les frais ne sont pas déductibles, sauf si M^{me} Setchell exploitait une entreprise au moment où le cours a été suivi. Je ne suis pas d'accord avec lui, cependant, lorsqu'il affirme qu'il est nécessaire que M^{me} Setchell ait conclu des contrats commerciaux pour pouvoir être considérée comme exploitant une entreprise. Des décisions judiciaires démontrent clairement que cela n'est pas nécessaire. Si la structure financière de l'entreprise est en place et que le contribuable recherche activement des possibilités d'affaires, l'entreprise a alors débuté, même si aucun contrat commercial n'a été conclu. [...]

[17] Je constate également que ce critère semble être accepté par l'Agence du revenu du Canada (« ARC »). La politique administrative de l'ARC ne fait pas loi, bien entendu, mais elle est utile lorsqu'elle reflète les décisions judiciaires. La politique administrative de l'ARC est exposée au numéro 2 du bulletin d'interprétation IT-364. Selon ce bulletin, l'ARC estime qu'une entreprise n'a pas débuté si des opérations sont entreprises dans l'espoir que les renseignements obtenus justifieront l'établissement d'une entreprise et qu'une entreprise sera considérée comme ayant débuté si des efforts sérieux ou continus sont tentés afin d'amorcer son exploitation normale.

[40] Il importe en outre de tenir compte de la décision *Wacky Wheatley's TV & Stereo Ltd. c. Ministre du Revenu national*, n° 86-1121(IT), 11 septembre 1987, [1987] A.C.I. n° 811 (QL) (C.C.I.). Dans cette affaire, les sociétés contribuables travaillaient en collaboration les unes avec les autres dans le domaine de la vente au détail de téléviseurs, de chaînes stéréophoniques et de biens de consommation électroniques connexes et elles envisageaient un éventuel développement vers le marché australien. À cette fin, elles ont eu certains frais qu'elles ont ensuite tenté de déduire à titre de dépenses courantes de l'entreprise. La Cour canadienne de l'impôt a notamment déclaré :

[...] Ces frais ont précédé toute décision commerciale de pénétrer le marché australien et, selon moi, ils ont clairement été faits en tant que dépenses courantes dans le cadre des activités des appelants.

[...]

Dans l'affaire en cause, la preuve démontre que le développement vers de nouveaux marchés constituait une préoccupation constante des appelants. Je suis d'avis que les dépenses en cause découlaient des activités courantes de chacun des appelants « comme faisant partie du souci quotidien de ses dirigeants dans la conduite bien ordonnée de la compagnie ».

De nos jours, beaucoup d'entreprises dépensent de l'argent pour maintenir ou augmenter leur part du marché dans un climat de concurrence de plus en plus vif. C'est pourquoi plusieurs compagnies dépensent des sommes considérables à des fins de publicité, de promotion et d'études de marché. Les dépenses ici en cause sont faites, selon moi, dans une telle perspective. Ces sommes ont été dépensées pour établir la rentabilité du marché australien et faisaient partie des dépenses courantes des appelants. Cette caractérisation tient compte « des réalités industrielles et commerciales en cause ».

[41] Compte tenu des indices de commercialité des activités de Management, je crois qu'on peut certainement affirmer qu'elles sont de nature commerciale. Je conclus que Management exploitait une entreprise pendant la période en cause, selon ce qui suit :

1. Management exploitait une entreprise depuis le début des années 1990 avec des revenus qui, parfois, étaient supérieurs à 2 000 000 \$ par année.
2. Les activités de Management visaient la gestion des activités de Canada, mais ne s'y limitaient pas, et Management cherchait activement à poursuivre d'autres entreprises ou activités commerciales.
3. Le dirigeant de Management, M. Miller, possédait une formation professionnelle à titre d'ingénieur, il était titulaire d'une maîtrise en administration des affaires et il travaillait dans le monde des affaires depuis longtemps. Il a mis sur pied Canada et Management et il a réussi à exploiter ces deux entreprises de façon rentable pendant un certain nombre d'années.
4. Management avait établi la voie sur laquelle elle entendait s'engager pour trouver de nouvelles sources de revenus, autres que Canada, en raison

de l'échéance, en 2007, qui mettrait fin aux revenus qu'elle tirait de cette dernière.

5. Management explorait l'Amérique du Nord en vue de trouver des possibilités d'affaires susceptibles de générer un profit. La nature commerciale de Management revêtait un certain aspect personnel, lié à l'intérêt personnel de M. Miller pour l'aéronautique et l'aviation en général. Les perspectives d'affaires de Management dans le domaine de l'aviation ne constituaient qu'une partie des activités commerciales examinées.

[42] Je suis convaincu, à la lumière de la preuve et des principes énoncés dans l'arrêt *Stewart*, que, même si les efforts qu'elle a déployés n'ont pas donné lieu à un revenu découlant des activités au titre desquelles elle demandait une déduction d'entreprise, Management participait à une activité commerciale et cherchait des possibilités d'affaires. Je me fonde sur les décisions *Hudon*, *Setchell* et *Wacky Wheatley* pour conclure que les activités commerciales poursuivies par Management visaient à tirer un revenu et à réaliser un profit. Bien que cet objectif n'ait pas été atteint, il n'en demeure pas moins que les activités étaient de nature commerciale.

[43] L'assertion de l'intimée selon laquelle, malgré la volonté et les efforts de la part de Management, il n'y avait pas d'entreprise ne donne tout simplement pas une idée exacte des activités de Management. Cette dernière cherchait des possibilités et des projets d'affaires alors même qu'elle était toujours en activité et cette situation n'est, en réalité, nullement différente de celles examinées dans les décisions *Hudon* et *Setchell* susmentionnées.

Article 18 — Loi de l'impôt sur le revenu

[44] Le paragraphe 18(1) de la Loi est, en partie, rédigé de la façon suivante :

18(1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

a) les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien;

[...]

h) le montant des frais personnels ou de subsistance du contribuable — à l'exception des frais de déplacement engagés par celui-ci dans le cadre de l'exploitation de son entreprise pendant qu'il était absent de chez lui;

Au paragraphe 248(1), l'expression « frais personnels ou de subsistance » est ainsi définie :

« frais personnels ou de subsistance » Sont compris parmi les frais personnels ou de subsistance :

a) les dépenses inhérentes aux biens entretenus par toute personne pour l'usage ou l'avantage du contribuable ou de toute personne unie à ce dernier par les liens du sang, du mariage, de l'union de fait ou de l'adoption, et non entretenus dans le but ou avec l'espoir raisonnable de tirer un profit de l'exploitation d'une entreprise;

b) les dépenses, primes ou autres frais afférents à une police d'assurance, un contrat de rentes ou à d'autres contrats de ce genre, si le produit de la police ou du contrat est payable au contribuable ou à une personne unie à lui par les liens du sang, du mariage, de l'union de fait ou de l'adoption, ou au profit du contribuable ou de cette personne;

c) les dépenses inhérentes aux biens entretenus par une succession ou une fiducie au profit du contribuable à titre de bénéficiaire;

[45] Dans l'arrêt *Symes c. La Reine*, [1993] 4 R.C.S. 695, la Cour suprême du Canada devait décider si la contribuable pouvait déduire des frais de garde d'enfants de ses revenus d'entreprise. La Cour suprême a fait état de plusieurs facteurs susceptibles d'être pris en compte pour décider si les dépenses sont faites en vue de tirer un revenu. On peut les résumer de la manière suivante :

1. La dépense est-elle déductible selon les principes comptables?
2. S'agit-il d'une dépense normalement effectuée par d'autres contribuables qui exploitent le même type d'entreprise?
3. La dépense aurait-elle été effectuée par le contribuable même s'il n'avait pas cherché à tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien?

4. Le contribuable aurait-il pu éviter la dépense sans réduire son revenu brut?
5. La dépense en est-elle une « du commerçant » ou « du commerce »? Dans ce dernier cas, la dépense pourrait être considérée comme une dépense effectuée pour gagner un revenu.
6. La dépense est-elle effectuée pour s'approcher du cycle de production du revenu, ou fait-elle partie du cycle même?

[46] Certaines dépenses peuvent être considérées comme ayant deux objets. Elles sont partiellement déductibles suivant l'alinéa 18(1)a), lequel interdit la déduction de dépenses dans la mesure où elles ne sont pas engagées ou effectuées en vue de tirer un revenu. La *Loi de l'impôt sur le revenu* renferme plusieurs dispositions déterminatives visant les dépenses qui ont inévitablement deux objets, comme les frais de représentation et les frais de déplacement.

[47] D'autres facteurs susceptibles d'être pris en compte comprennent la mesure dans laquelle le contribuable peut exercer un choix quant à son style de vie et conserver la même capacité de tirer un revenu; on a tendance à considérer ces choix comme des décisions de consommation personnelle, et les dépenses qui en résultent comme des dépenses personnelles. De plus, en ce qui concerne les besoins, les dépenses permettant simplement au contribuable de se libérer pour les affaires ne sont pas traditionnellement considérées comme des dépenses d'entreprise parce qu'on attend de lui qu'il soit disponible pour exercer des activités d'affaires en contrepartie du revenu reçu. Cela correspond à la distinction fondamentale souvent faite entre la production ou la source du revenu, d'une part, et la réception ou l'utilisation du revenu, d'autre part.

I. Les dépenses relatives à l'aéronef

[48] La réponse de l'intimée renferme de nombreuses hypothèses clés touchant les dépenses relatives à l'aéronef :

[TRADUCTION]

32. [...]

x) l'aéronef était principalement ou presque toujours utilisé pour servir aux fins personnelles de M. Miller;

y) pendant les années en cause, M. Miller a consacré beaucoup de temps à des activités se rapportant à l'aéronef qui ne servaient à aucune fin commerciale et n'avaient aucun lien avec les fonctions de gestion de l'appelante;

z) M. Miller a utilisé l'aéronef à l'extérieur du Canada et de l'Amérique du Nord et ces déplacements servaient exclusivement à ses fins personnelles;

[...]

ff) l'appelante n'a pas acheté ou utilisé l'aéronef en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

gg) le coût lié à l'acquisition et à l'utilisation de l'aéronef constituait des frais personnels ou de subsistance de M. Miller;

hh) le coût d'acquisition et d'utilisation de l'aéronef était déraisonnable;

[49] Le paragraphe 27 de la réponse révèle que Management s'est vu refuser la déduction de frais liés à l'aéronef de 151 408 \$ en 2002 et de 103 377 \$ en 2003. Par suite d'une entente, le montant pour 2002 a été réduit de 151 408 \$ à 125 722 \$. Cette réduction entraînerait nécessairement une réduction correspondante dans l'appel en matière d'impôt sur le revenu de M. Miller, soit, au paragraphe 18(v) de la réponse, de 151 408 \$ à 145 233 \$ en 2002 et de 103 323 \$ à 97 705 \$ en 2003.

[50] Management a acquis l'aéronef TBM-700 à la fin de l'exercice 2000 pour remplacer l'aéronef Cessna, lequel était plus vieux. Management prétend que l'aéronef servait à tirer un revenu à la fois de son contrat de gestion avec Canada et d'autres entreprises commerciales distinctes. Management a déduit des dépenses liées au Cessna et au TBM-700 en 2002 et elle a également eu des dépenses à cet égard en 2003.

[51] L'intimée soutient que les dépenses liées au TBM-700 constituent des frais de subsistance personnels de M. Miller et elle souligne ce qui suit :

- le contrat de gestion conclu avec Canada n'obligeait pas Management à acquérir ou à conserver un aéronef;
- M. Miller était un pilote expérimenté;

- le TBM-700 était assuré à la fois pour un usage commercial et un usage personnel;
- M. Miller utilisait souvent l'aéronef pour se rendre en Floride à des fins personnelles.

[52] L'intimée affirme en outre que le coût d'acquisition et de fonctionnement de l'aéronef était déraisonnable. Management admet que M. Miller a effectué des vols à des fins personnelles à trois occasions pendant l'exercice terminé le 16 septembre 2002, à deux occasions pendant l'exercice terminé le 16 septembre 2003, et à une occasion pendant l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003.

[53] Dans l'arrêt *Stewart c. La Reine*, précité, la Cour suprême du Canada a tenu les propos suivants lorsqu'elle a examiné l'aspect personnel que peuvent comporter certaines activités :

[56] En plus de restreindre l'application du critère permettant de déterminer l'existence d'une source aux activités comportant un aspect personnel, il faut distinguer l'activité que le contribuable qualifie de source de revenu des déductions particulières qu'il associe à cette source. La tentative du contribuable de déduire ce qui est essentiellement une dépense personnelle n'influe pas sur la qualification de la source à laquelle cette déduction se rapporte. Cette distinction analytique est imposée par la structure de la Loi. Si, comme nous l'avons vu, l'art. 9 est la disposition de la Loi où est établie la distinction fondamentale entre l'activité personnelle et l'activité commerciale puis, dans le domaine commercial, entre les sources de revenu constituées d'une entreprise et les sources de revenu constituées d'un bien, la qualification des déductions s'effectue ailleurs. Plus particulièrement, l'al. 18(1)a) exige que les déductions soient attribuées à une source particulière de revenu constituée d'une entreprise ou d'un bien, alors que l'al. 18(1)h) interdit expressément la déduction des frais personnels ou de subsistance du contribuable :

[...]

[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.

[54] J'estime que les dépenses relatives à l'aéronef peuvent être déductibles si elles ont été faites en vue de tirer un revenu pour le compte de Management et si elles sont raisonnables à cet égard. La preuve a toutefois mis au jour deux éléments qui viennent circonscrire ces déductions. Premièrement, je crois que l'aéronef avait deux objets. De l'aveu de l'appelante, l'aéronef a servi à des fins personnelles à au moins trois occasions pendant l'exercice terminé le 16 septembre 2002, à deux occasions pendant l'exercice terminé le 16 septembre 2003, et à une occasion pendant l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003, et d'autres déplacements personnels ont très vraisemblablement eu lieu. J'y reviendrai.

[55] Deuxièmement, l'aéronef a servi à une entreprise autre que Management, soit SLX Aviation, une filiale de Management. Selon le contrat de distribution que M. Miller négociait avec Socata, on envisageait que cette autre entité, et non Management, agisse comme distributrice. Monsieur Miller a mentionné que Management elle-même ne serait jamais propriétaire de quoi que ce soit en vertu de cette entreprise avec Socata. À la lumière des principes énoncés dans l'arrêt *Stewart*, précité, Management ne peut déduire les dépenses liées à l'aéronef effectuées en vue de tirer un revenu pour le compte de SLX Aviation.

[56] Pour analyser la question du double objet, on doit prendre en considération la participation de M. Miller au regard de Management et de l'aéronef. Monsieur Miller était, en définitive, Management. Il s'agissait pour l'essentiel d'une entreprise personnelle, même s'il y avait un autre employé et deux employés à temps partiel. Il était l'âme dirigeante de l'organisation, il était l'unique actionnaire, le président et le seul administrateur de la société. Il s'intéressait à l'aviation depuis l'enfance. Son père était inventeur et avait travaillé dans ce domaine pendant la majeure partie de sa vie. Monsieur Miller regardait des films sur l'aviation; il construisait des maquettes d'avions; il a obtenu sa licence de pilote privé au Canada et, deux ans plus tard, sa licence de pilote aux États-Unis puis, en 1978, il a même obtenu sa licence de pilote professionnel aux États-Unis. Lorsqu'il était étudiant occupant un emploi d'été, il a travaillé à temps partiel chez Canadair dans un véhicule de simulation dont il était chargé de surveiller les vibrations. Il a fondé la TBM Owners & Pilots Association (Association des propriétaires et des pilotes

d'aéronefs TBM) en 2004 et il a participé à de nombreux congrès organisés par celle-ci en juillet et en août 2002 et 2003. Il a en outre participé à des congrès de la National Business Aircraft Association (Association nationale de l'aviation d'affaires) (« NBAA ») à la Nouvelle-Orléans en décembre 2001 et à Orlando en décembre 2002. Il y a donc eu en tout quatre vols pour se rendre à des congrès ou à des réunions d'associations pendant les années en cause.

[57] De toute évidence, M. Miller s'intéressait grandement et depuis longtemps aux aéronefs et à l'aviation à titre personnel. J'estime que cet intérêt a dans une certaine mesure trouvé écho dans les déplacements effectués pour Management avec le TBM-700, comme il est exposé ci-dessous.

(i) L'utilisation du TBM-700 en 2002

[58] En ce qui touche l'utilisation faite du TBM-700 pour l'exercice du 17 septembre 2001 au 16 septembre 2002, je souligne ce qui suit :

1. Déplacement n° 1 — NBAA (Nouvelle-Orléans). Il s'agissait d'un déplacement fait par M. Miller relativement à la NBAA. Monsieur Miller avait un intérêt personnel dans cette association, mais celle-ci n'intéressait pas véritablement Management. Monsieur Miller a affirmé que ce déplacement visait principalement à présenter des employés d'entretien des installations à certains intervenants principaux à l'occasion des réunions de la NBAA à la Nouvelle-Orléans. Je crois, à la lumière de la preuve, qu'il s'agissait fondamentalement d'un déplacement personnel fait par M. Miller en raison de son intérêt personnel pour l'aviation. À mon sens, ce déplacement et l'utilisation du TBM-700 n'étaient liés à aucune entreprise commerciale.

2. Déplacement n° 3 — Socata. Lors de ce déplacement, M. Miller a notamment volé de Calgary à Wichita, au Kansas, avec une escale à la douane des États-Unis, pour ensuite rejoindre Fort Lauderdale, en Floride, où il est demeuré dix ou onze jours. À cette occasion, l'appelant était accompagné de sa conjointe. Pendant ce séjour, M. Miller a probablement eu deux ou trois réunions avec des représentants de Socata au cours desquelles il a examiné les installations d'entretien de Socata en plus de rencontrer le vice-président du marketing et le directeur général des activités nord-américaines de la société. Ils prenaient ensemble le repas du midi. Monsieur Miller ne se souvenait pas de la durée de leurs réunions, mais il ne devait pas y avoir eu plus de deux ou trois rencontres. Monsieur Miller a fait état d'une deuxième réunion, mais il ne se souvenait ni de sa durée ni de l'endroit où elle avait eu lieu et il ne disposait d'aucun document précis relatif à ce

déplacement. Il a tout au plus passé trois ou quatre heures avec des représentants de Socata. Le reste du temps a été consacré à des vacances comprenant une croisière à partir de Fort Lauderdale qui a duré environ dix jours.

Je crois que ce déplacement visait davantage à servir les fins personnelles de M. Miller qu'à tenir des réunions avec Socata. Sur les onze jours où l'aéronef s'est réellement trouvé en Floride, M. Miller a rencontré des représentants de Socata pendant tout au plus trois ou quatre heures au cours desquelles ils ont [TRADUCTION] « discuté de l'ensemble du concept de distribution de cette entreprise » et M. Miller a passé le reste du déplacement en vacances avec sa conjointe, en croisière.

Pendant tout son témoignage, M. Miller a maintes fois parlé des déplacements qu'il a effectués pour négocier un contrat de distribution avec Socata. Presque tous ces déplacements revêtaient un aspect personnel à ce point appréciable qu'il semble que le lien entre ces déplacements et Socata ait été secondaire ou accessoire. Son témoignage était vague, imprécis, truffé d'expressions comme [TRADUCTION] « j'aurais », « j'aurais pu », « j'ai vraisemblablement eu une réunion » et, dans de nombreux cas, il ne connaissait ni la durée de la rencontre ni les points précis qui y avaient été examinés : il s'exprimait souvent en des termes généraux. Sa présentation relative aux déplacements censés faire avancer les relations commerciales avec Socata n'était pas, de manière générale, particulièrement convaincante.

3. Déplacement n° 4 — Hartzell. Ce déplacement comportait un vol de Calgary au Dakota du Nord afin d'obtenir une hélice de remplacement pour l'aéronef, puis vers la Floride, où M. Miller a laissé l'aéronef et a reçu de Simcom une formation d'une journée environ. Il est retourné à Calgary vers le 27 février 2002. Pendant qu'il se trouvait en Floride, M. Miller a rencontré un de ses amis, un certain M. Frick, pour examiner des immeubles dans la région, a-t-il dit, et, apparemment, lui et M. Frick se sont intéressés à la possibilité que Socata déménage une partie de ses activités de fabrication aux États-Unis. Même si M. Miller a rencontré des représentants de Socata, l'éventualité d'un déménagement aux États-Unis n'a jamais été abordée avec eux, bien qu'ils aient discuté de certains aspects liés à l'usine d'assemblage que Socata possède à Stewart, en Floride. Aucun procès-verbal ni document relatif à la réunion n'a été dressé. Encore une fois, une partie de ce déplacement avait un caractère strictement commercial, mais une certaine portion du voyage paraît être de nature personnelle. L'imprécision du témoignage de M. Miller sur ce point particulier, en raison d'expressions comme [TRADUCTION] « aurait dû », « aurait pu » et « probablement », était quelque

peu déconcertante. Plus préoccupant encore, la possibilité d'affaires examinée par M. Frick et M. Miller n'a jamais fait l'objet de discussions avec Socata.

4. Déplacement n° 5 — Ed Radu. Il s'agissait d'un vol d'essai aller-retour de Calgary à Red Deer que M. Miller a effectué dans le TBM-700 avec un certain Ed Radu. Apparemment, M. Radu était un client potentiel pour l'achat d'un TBM-700. Aucun contrat de vente n'a jamais été signé et aucun contrat de distribution n'a été conclu entre Management et M. Radu.

5. Déplacement n° 6 — Ivan Klispell. Ce vol avait pour but d'examiner et de visiter d'éventuelles installations d'entretien situées près de la frontière des États-Unis et susceptibles de servir dans le cas où Management concluait avec Socata un contrat de distribution pour le Nord-Ouest des États-Unis et l'Ouest du Canada. Monsieur Miller a volé jusqu'en Ohio pour une réparation couverte par la garantie de l'hélice du TBM-700, puis il s'est rendu à Toronto pour une réunion avec les comptables et les avocats de Management. L'arrêt en Ohio visait l'entretien de l'aéronef tandis que celui à Toronto tenait manifestement à des raisons commerciales liées à Management. Je crois qu'il s'agissait d'une utilisation commerciale du TBM-700.

6. Déplacement n° 7 — Rochester. Monsieur Miller a effectué un vol pour se rendre à la clinique Mayo afin d'y subir un examen médical à l'intention des cadres. J'estime qu'aucun élément de preuve n'a été présenté pour établir que ce déplacement ait été effectué à des fins commerciales ou pour la croissance de l'entreprise de Management ou de Canada. Il s'agissait d'un déplacement de nature personnelle. Monsieur Miller s'est rendu à la clinique Mayo parce qu'il appréciait son programme d'examens médicaux à l'intention des cadres et qu'il avait été satisfait des résultats dans le passé. Le déplacement n'avait rien à voir avec l'examen de santé requis pour la licence de pilote, et sa famille s'adressait à la clinique Mayo depuis longtemps. Monsieur Miller n'avait pas été envoyé à cette clinique et il existait alors un régime d'assurance médicale en Alberta qui lui aurait permis de recevoir tous les soins nécessaires. Ce déplacement était de nature personnelle et non commerciale.

7. Déplacements n^{os} 8 et 12 — Everett (Washington) et Paine (Washington). Management s'intéressait à une possibilité d'affaires avec une société d'évaluation des dommages causés par les incendies à Washington. C'est un certain Glen Toomey qui a informé M. Miller de cette possibilité d'affaires. Ces déplacements étaient de nature commerciale puisque M. Miller vérifiait l'existence de possibilités d'affaires précises pour le compte de Management.

8. Déplacements n^{os} 10, 13 et 15 — MM. Hawker, Dalen et Charon. En 2002, M. Miller a offert à plusieurs personnes des vols, qu'il a qualifiés de vols d'essai, à bord du TBM-700. Il a envoyé une facture à M. Hawker et à M. Dalen relativement à ces vols, mais il a mentionné qu'il aurait pu y avoir une vente ou une occasion de vente d'un aéronef Socata à l'un de ces particuliers. Je n'ai pas accepté son témoignage à cet égard : j'estime qu'il s'agissait fondamentalement de tours en avion que M. Miller a effectués pour divertir des amis et des collègues et pour montrer le TBM-700. Je conclus que ces vols étaient de nature personnelle et non commerciale.

9. Déplacement n^o 11 — Mintronics. Management avait avancé environ 38 000 \$ pour couvrir les honoraires juridiques exigés pour obtenir certains droits de propriété intellectuelle et cette possibilité d'investissement avait été portée à l'attention de M. Miller, pour le compte de Management, par son ami Ben Brophy. Je suis d'avis que ce déplacement était lié à l'entreprise; il en est plus amplement question au paragraphe 26 des présents motifs du jugement.

10. Déplacement n^o 14 — Oshkosh et Socata. Monsieur Miller a pris un certain M. Emsland à bord de l'avion en Colombie-Britannique. Monsieur Emsland devait travailler avec Management si cette dernière concluait un contrat de distribution avec Socata. Selon ses dires, M. Miller voulait présenter M. Emsland aux représentants de Socata, et il a utilisé l'aéronef pour l'emmener, ainsi que son fils, à Oshkosh, au Wisconsin, où se tient la plus importante exposition aérienne au monde. Monsieur Miller a affirmé qu'il avait eu diverses réunions avec Socata; il voulait savoir si cette dernière souhaitait ou non conclure le contrat de distribution. Pendant le contre-interrogatoire, il est devenu évident que, même si l'exposition d'Oshkosh durait sept jours, les moments que M. Miller a passés avec Socata ont été très brefs. Il y avait de nombreux vendeurs d'aéronefs, toutes sortes d'aéronefs en montre, des fabricants d'aéronefs et un spectacle aérien; tout cela était d'un grand intérêt personnel pour M. Miller. Dans son témoignage, il a déclaré qu'il [TRADUCTION] « avait probablement rencontré des représentants de Socata puisque celle-ci présentait un ensemble complet d'installations, un aéronef avec tout le matériel nécessaire ainsi que des tentes pour la publicité destinée aux clients ». Il a mentionné qu'il avait eu l'occasion de rencontrer le vice-président du marketing, qu'il l'avait rencontré au cours de deux journées différentes au moins et qu'il l'avait [TRADUCTION] « probablement » rencontré le lendemain de leur arrivée. Il semblerait y avoir eu des rencontres d'une durée totale de quatre heures pendant la période de six ou sept jours. À mon avis, même si ce déplacement était de nature commerciale, il comportait aussi un élément personnel appréciable

puisque seules quatre heures en tout ont été consacrées à des rencontres avec Socata pendant l'ensemble des sept jours de l'exposition et que les rencontres semblent toutes avoir eu lieu au cours des deux premiers jours suivant l'arrivée de M. Miller.

11. Déplacement n° 19 — NBAA (Orlando). Il s'agissait d'un déplacement effectué à titre de suivi du déplacement en Floride lié à la NBAA en vue de tenter de négocier un contrat de distribution avec Socata. Le contre-interrogatoire a révélé que ce déplacement avait duré six jours et qu'il aurait eu pour objet principal la participation au congrès de la NBAA, où Socata annonçait un nouveau modèle d'aéronef. Selon M. Miller, au cours du déplacement de six jours, il s'est peut-être rendu aux installations de Socata et au congrès pendant un jour ou deux, et il semble qu'il ait passé le reste du temps en vacances. Encore une fois, une partie du déplacement était de nature commerciale tandis que l'autre partie était de nature personnelle et constituait des vacances.

12. Déplacement n° 16 — Halifax et Montréal. Ce déplacement a été effectué pour rencontrer les experts-conseils de Management et était donc de nature commerciale.

[59] En ce qui concerne l'exercice terminé le 16 septembre 2002, M. Miller a affirmé que trois des 19 déplacements effectués à l'aide du TBM-700 étaient de nature personnelle. Après avoir examiné la preuve, je conclus que neuf déplacements avaient un caractère entièrement personnel, soit les déplacements n^{os} 1, 2, 7, 9, 10, 13, 15, 17 et 18. À la lumière de la preuve, je conclus que quatre déplacements étaient en partie de nature personnelle, soit les déplacements n^{os} 3, 4, 14 et 19, et qu'ils ont été effectués dans une proportion de 40 p. 100 à des fins commerciales et de 60 p. 100 à des fins personnelles. Les autres déplacements, selon la preuve, étaient de nature commerciale, soit les déplacements n^{os} 5, 6, 8, 11, 12 et 16. Sur le fondement de la répartition qui précède, parmi les 19 déplacements dont le résumé des vols du TBM-700 fait état pour l'exercice terminé le 17 septembre 2002, 11,4 étaient de nature personnelle et les frais y afférents ne sont pas déductibles.

(ii) L'utilisation du TBM-700 en 2003

[60] L'utilisation du TBM-700 pour l'exercice terminé le 16 septembre 2003 appelle les observations suivantes :

1. Déplacement n° 2 — Dixon Networks. Ce déplacement était de nature commerciale. Management tentait ainsi de promouvoir ses compétences en matière de fourniture d'équipement de communication pour l'installation du réseau SuperNet en Alberta en collaboration avec un certain Glen Hawker.
2. Déplacement n° 4 — Tyco. Ce déplacement visait à rencontrer des employés de Tyco afin de discuter de possibilités d'affaires et il était aussi de nature commerciale.
3. Déplacement n° 9 — Mintronics. Ce déplacement était de nature commerciale puisqu'il s'agissait d'un suivi du déplacement n° 11 effectué pendant l'exercice 2002, comme il est mentionné plus haut.
4. Déplacement n° 11 — Premiere Electric. Ce déplacement se rapportait à une rencontre avec M. Toomey relativement à une possibilité d'affaires avec Premiere Electric. Il s'agissait d'un déplacement analogue aux déplacements n^{os} 8 et 12 pour l'exercice terminé le 16 septembre 2002.
5. Déplacement n° 3 — Los Cabos. Monsieur Miller et sa conjointe ont participé à un congrès où Management devait être nommée comme plus récent distributeur de Socata, bien qu'aucune annonce de ce genre n'ait eu lieu. Il devait s'agir d'un déplacement important pour Management en raison de cette possible annonce. Dans l'ensemble, je crois que ce déplacement était de nature commerciale.
6. Déplacement n° 6 — Stewart (Floride). Selon M. Miller, ce déplacement avait pour objet de visiter des immeubles en Floride avec M. Frick, un de ses amis personnels. Monsieur Miller est demeuré à la résidence de M. Frick pendant une longue période. Monsieur Frick était propriétaire d'un TBM-700, de sorte qu'ils avaient certains intérêts en commun, c'est-à-dire leur intérêt dans les TBM-700 et l'aviation. La conjointe de M. Miller s'est rendue avec lui en Floride à cette occasion et, même s'ils ont peut-être visité quelques immeubles sur la côte, ce déplacement semble manifestement être des vacances et être de nature personnelle plutôt que commerciale. En fait, M. Miller a visité un immeuble situé à Spruce Creek, où il a finalement acheté une résidence personnelle dotée d'un hangar pour le TBM-700.
7. Déplacement n° 7 — Orlando. Ce déplacement aurait été effectué pour permettre à M. Miller de suivre une formation de Simcom. Il semble que M. Miller soit, en tout, demeuré en Floride du 5 février 2003 au 7 avril 2003. Il était à

Orlando pendant un total de cinq jours, dont deux ont été consacrés à la formation chez Simcom. Monsieur Miller a poursuivi sa route jusqu'à Spruce Creek, en Floride, où il a conclu l'achat de sa résidence personnelle. À l'exception de la formation de deux jours chez Simcom, le déplacement constituait un congé personnel.

[61] 8. Déplacement n° 13 — Floride. Ce déplacement aurait eu comme but de prendre un vol de la France à destination des États-Unis avec un représentant de Socata, mais M. Miller a passé une grande partie du temps à sa nouvelle résidence à Spruce Creek, en Floride. Le déplacement était principalement de nature personnelle.

[62] 9. Déplacement n° 14 — Oshkosh. Ce déplacement a été effectué pour participer au congrès tenu à Oshkosh. La preuve présentée ne permet nullement de penser que le congrès avait quoi que ce soit à voir avec le contrat de distribution de Socata. Ce déplacement était de nature personnelle au même titre que le congrès analogue qui s'était déroulé à Oshkosh l'année précédente.

[63] 10. Déplacement n° 15 — Boise (Idaho). Ce vol concernait le circuit d'échappement du TBM-700. Il peut être considéré comme de l'entretien pour l'aéronef ou comme une entreprise commerciale.

11. Déplacement n° 1 — M. Dalen. Monsieur Miller a affirmé qu'il s'agissait d'un vol effectué avec M. Dalen, auquel il a envoyé une facture au titre du déplacement. Aucune précision n'a été fournie au sujet du déplacement. Ce vol était analogue au déplacement n° 15 fait au cours de l'exercice terminé en 2002 et, pour les mêmes raisons, je conclus qu'il était de nature personnelle.

12. Déplacement n° 5 — Selon M. Miller, ce déplacement consistait en un vol d'essai pour les besoins de l'entretien ou d'une vérification quelconque. Aucune précision n'a été donnée. J'estime à nouveau qu'il s'agissait simplement d'un vol que M. Miller a effectué pour le plaisir de voler. Je conclus que ce déplacement était de nature personnelle.

13. Déplacement n° 10 — Toronto. Ce déplacement consistait en un voyage à Toronto entrepris par M. Miller afin de rencontrer les conseillers et les experts-comptables de Management; il était de nature commerciale.

[64] Pour l'exercice terminé le 16 septembre 2003, j'estime que six déplacements étaient de nature personnelle, soit les déplacements n^{os} 1, 5, 6, 8, 12 et 14, compte

tenu de la preuve dont je suis saisi et de la reconnaissance, par M. Miller, du fait que les déplacements n^{os} 8 et 12 étaient personnels. Même si M. Miller, dans son témoignage, a tenté de minimiser l'usage personnel du TBM-700, il n'en demeure pas moins qu'il a, pour l'essentiel, utilisé l'aéronef comme taxi personnel pendant ses vacances ou pour s'adonner à sa passion de longue date pour l'aviation.

[65] Je conclus en outre qu'il ressort de la preuve que les déplacements n^{os} 7 et 13 étaient de nature à la fois personnelle et commerciale. J'estime que la preuve a révélé que la nature commerciale de ces déplacements avait sensiblement moins d'importance que les aspects personnels de ceux-ci. Je conclus que ces déplacements étaient à 90 p. 100 de nature personnelle et à 10 p. 100 de nature commerciale.

[66] Pour l'exercice terminé le 16 septembre 2003, des 15 déplacements effectués avec le TBM-700, six étaient de nature personnelle, soit les n^{os} 1, 5, 6, 8, 12 et 14, sept étaient de nature commerciale, soit les n^{os} 2, 3, 4, 9, 10, 11 et 15, et deux étaient à la fois de nature personnelle et commerciale, soit les n^{os} 7 et 13. Compte tenu de la répartition qui précède relative aux 15 déplacements en TBM-700 effectués pendant la période visée, 7,8 déplacements sont de nature personnelle et les frais y afférents ne sont pas déductibles.

(iii) L'utilisation du TBM-700 pendant l'exercice raccourci en 2003

[67] Je souligne ce qui suit au sujet de l'utilisation du TBM-700 au cours de l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003 :

1. Déplacement n^o 18 — Calgary-Daytona. On a reconnu qu'il s'agissait d'un voyage personnel.
2. Déplacement n^o 16 — Calgary-Santa Fe. Ce déplacement était de nature commerciale puisqu'il visait une rencontre relative à la distribution des aéronefs de Socata.
3. Déplacement n^o 17 — Santa Fe-Daytona-Calgary. Ce déplacement était en partie de nature commerciale et en partie de nature personnelle. Monsieur Miller a quitté Calgary à destination du Montana, puis il a volé jusqu'à Santa Fe, où il a passé deux jours à aider Socata à organiser son prochain congrès. Il a ensuite quitté Santa Fe pour se rendre à Naples, transportant à son bord un employé de Socata, Bill Alberts. Puis, M. Miller a passé plusieurs jours à sa résidence en Floride.

Compte tenu de la preuve, j'estime que ce déplacement était à 70 p. 100 de nature commerciale et à 30 p. 100 de nature personnelle.

4. Déplacement n° 19 — Lacombe. Ce déplacement a été effectué aux fins de la certification et de l'inspection annuelles de l'aéronef et il s'agissait donc d'un déplacement de nature commerciale.

5. Déplacement n° 20 — Daytona-Spruce Creek. Ce déplacement était principalement de nature personnelle, bien qu'il y ait eu une rencontre relative à une installation de services aéronautiques susceptible de constituer une possibilité d'affaires. À la lumière de la preuve, j'estime que ce déplacement était à 85 p. 100 de nature personnelle et à 15 p. 100 de nature commerciale.

[68] En ce qui concerne l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003, des cinq déplacements effectués avec le TBM-700, 2,55 étaient de nature personnelle et 2,45 étaient de nature commerciale, et ces frais ne sont pas déductibles.

[69] Cela ne met pas fin à la question de la déductibilité des dépenses liées à l'aéronef. Même si le but visé semble avoir été d'obtenir un droit de vendre des aéronefs neufs et d'occasion de Socata, il est difficile de savoir si Management était partie à cette entente commerciale, que ce soit à titre de représentante autorisée de Socata ou de distributrice. Une entente conclue le 5 mars 1996, mais par la suite devenue caduque, autorisait une société désignée comme SLX Aviation Inc. à agir comme représentante pour Socata. Management était apparemment l'unique actionnaire de SLX Aviation Inc., mais elle n'était pas partie à cette entente et elle ne jouissait d'aucun droit exécutoire la concernant. L'entente comportait la clause suivante à l'alinéa 12(j) :

[TRADUCTION]

AUCUN TIERS BÉNÉFICIAIRE

La présente entente ne confère aucun droit exécutoire à quiconque n'y est pas partie, et elle ne peut être interprétée comme si elle conférait un tel droit.

[70] Il n'était pas prévu que Management agisse à titre de distributrice pour Socata et, selon M. Miller, cette intention a animé les parties durant toute l'étape de la documentation. Au cours du contre-interrogatoire, M. Miller a reconnu que le contrat de distribution qu'il avait négocié avec Socata ne pouvait être conclu avec Management et qu'il devait être conclu avec une autre partie. Monsieur Miller a en outre reconnu qu'on avait prévu qu'une autre entité soit le distributeur, qu'il n'avait

jamais dit que SLX Management serait le propriétaire de quoi que ce soit et qu'il ressortait de l'ébauche des questions à débattre visant l'acquisition et la vente d'aéronefs que Paul J. D. Miller devait être l'éventuel nouveau distributeur. Aucune mention n'était faite de Management.

[71] Compte tenu de ce qui précède, il semble que tous les déplacements à bord du TBM-700 liés au droit de distribution accordé par Socata n'aient pas réellement été effectués pour le compte de Management, mais plutôt au bénéfice d'une autre entité à être constituée en société ou au bénéfice de M. Miller. Comme je suis arrivé à cette conclusion, je crois que le nombre de déplacements effectués à l'aide du TBM-700 et susceptibles de déduction à titre de déplacement d'affaires pour Management s'en trouve quelque peu modifié. Voici comment.

[72] Pour l'exercice terminé le 16 septembre 2002, les déplacements n^{os} 3, 4, 5 (en partie) et 19 ont été effectués pour une quelconque entité autre que Management et les dépenses y afférentes ne sont pas attribuables à Management. En revanche, les parties de ces déplacements reconnues comme de nature personnelle ont néanmoins eu lieu au bénéfice personnel de M. Miller et doivent être traitées en conséquence. Seuls les six déplacements qui étaient de nature commerciale sont déductibles par Management.

[73] Pour l'exercice terminé le 16 septembre 2003, le déplacement n^o 3 et une partie du déplacement n^o 13 ont été effectués pour une quelconque entité autre que Management et les dépenses y afférentes ne sont pas attribuables à Management. En revanche, la partie de ces déplacements reconnue comme de nature personnelle a néanmoins eu lieu au bénéfice personnel de M. Miller et doit être traitée en conséquence. Seuls les 6,1 déplacements qui étaient de nature commerciale sont déductibles par Management.

[74] Pour l'exercice raccourci terminé en décembre 2003, le déplacement n^o 16 et une partie du déplacement n^o 17 n'étaient plus de nature commerciale et ils ont été effectués pour une quelconque entité autre que Management. Les dépenses y afférentes ne sont pas attribuables à Management, mais la partie de ces déplacements reconnue comme de nature personnelle a néanmoins eu lieu au bénéfice personnel de M. Miller et doit être traitée en conséquence. Un seul déplacement est déductible par Management.

Article 67 — Loi de l'impôt sur le revenu

[75] D'autre part, il est inutile de procéder à une analyse fondée sur l'article 67 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en ce qui a trait aux dépenses reconnues comme déductibles puisque je suis convaincu, à la lumière de la preuve dont je suis saisi, que le montant des dépenses présentées était raisonnable.

II. La déduction pour amortissement

[76] Dans ses conclusions finales, l'intimée a présenté une requête visant à modifier sa réponse pour y faire mention du paragraphe 13(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui lui permettrait d'invoquer l'existence d'une disposition réputée de l'aéronef et d'une nouvelle acquisition, de sorte que la date de la nouvelle acquisition serait le 17 septembre 2001 et non la date initiale, comme le laisse entendre l'appelante. Naturellement, cette dernière conteste la requête, et je dois lui donner raison. L'instruction était à toutes fins utiles terminée, à l'exception des conclusions finales de l'appelante. L'intimée n'aurait pu choisir pire moment pour présenter sa requête. En effet, comment l'appelante pourrait-elle ne pas subir un préjudice grave si cette requête était accordée? Elle a présenté sa preuve sur le fondement de la réponse produite par l'intimée. Il serait totalement injuste et des plus préjudiciables pour l'appelante de faire droit à cette requête à une étape aussi avancée de l'instruction. La requête est donc rejetée.

[77] Management a droit à la déduction pour amortissement en application du paragraphe 20(1).

[78] Dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd.*, [1997] 2 R.C.S. 336, la Cour suprême du Canada a énoncé le critère juridique applicable pour décider si une déduction pour amortissement peut être demandée au titre d'un bien :

57 Une fois établi un « revenu tiré d'une entreprise », la prochaine étape consiste à déterminer quelle somme, le cas échéant, peut en être déduite pour arriver au revenu imposable. Le paragraphe 20(1) prévoit que :

20(1) [...] peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes [...] s'y rapportant [...]

58 La « somme suivante » peut soit « se rapporter entièrement » à cette source, c'est-à-dire l'entreprise, soit « s'y rapporter partiellement ». Ainsi, un montant déterminé pourrait « se rapporter partiellement » au revenu tiré d'une

entreprise, et « se rapporter partiellement » à un revenu tiré d'une autre source, par exemple un revenu tiré d'un bien. Ou bien, un montant déterminé pourrait « se rapporter entièrement » à l'entreprise. En l'espèce, cette distinction n'est pas en litige : le montant que l'on veut déduire « se rapporterait entièrement » au « revenu tiré de l'entreprise » identifié ci-dessus.

[...]

65 La seconde partie du test est la suivante : si le bien ne produit pas de revenu, a-t-il été acquis aux fins de produire un revenu? Cette détermination se fait par une évaluation objective des faits et circonstances propres à chaque affaire en fonction de la jurisprudence applicable et de la question de savoir si le contribuable a agi conformément à des principes d'affaires et des pratiques commerciales raisonnablement acceptables. Dans l'affirmative, la déduction est autorisée. Dans la négative, elle ne l'est pas.

[79] Je crois que l'aéronef a été acheté principalement en vue de tirer un revenu pour le compte de Management et non pour l'usage personnel de M. Miller. Néanmoins, M. Miller a bien souvent utilisé l'aéronef pour son propre usage, de sorte que les déductions pour amortissement ne sont pas entièrement acceptées. Elles sont admises uniquement dans la mesure où elles sont attribuables aux entreprises de Management. En 2002, cette proportion est de six vols sur 19. En 2003, elle est de 6,1 vols sur 15. Pendant l'exercice raccourci terminé en 2003, elle est de un vol sur cinq. Les déductions pour amortissement sont permises en conséquence.

III. Les frais de représentation

[80] La réponse de l'intimée comporte plusieurs hypothèses clés relatives aux frais de représentation :

[TRADUCTION]

32. [...]

ss) le coût de la croisière n'a pas été payé en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

tt) le coût de la croisière constituait des frais personnels ou de subsistance;

uu) le coût de la croisière n'était pas raisonnable;

[81] À mon avis, comme l'a allégué Management, le coût de la croisière a été payé en vue de tirer un revenu d'entreprise et il ne s'agissait pas de frais personnels ou de subsistance. Il importe d'examiner l'historique de l'existence de Management pour préciser cette conclusion. Management était une entité créée par M. Miller pour se charger de l'ensemble des frais d'exploitation de Canada. Canada a été constituée en société pour s'occuper de l'ensemble du matériel roulant du CN. Le CN avait un problème récurrent touchant ce qu'il convenait de faire avec le matériel roulant. Le CN ne voulait pas que le matériel roulant figure au bilan; on avait donc fait en sorte que Canada loue le matériel roulant qu'utilise le CN et le lui fournisse pour un revenu donné jusqu'en 2007. Canada repassait ensuite ses frais d'exploitation à Management. Monsieur Miller jouait un rôle essentiel au sein de ces deux entités. Ses relations personnelles avec les employés du CN, de même que ses propres études et sa connaissance approfondie du CN, ont toutes été à l'origine du succès obtenu par Canada et Management. Cette relation a de toute évidence crû, et les responsables du CN paraissent avoir eu une grande confiance dans les compétences de M. Miller et le fonctionnement de Canada et de Management. Il est juste de dire que sans ces relations essentielles avec Ken White, trésorier adjoint du CN à l'époque, ainsi qu'un trésorier et un comptable au service des finances, ni Canada ni Management n'auraient obtenu autant de succès, même en tenant compte de l'évidente prouesse en affaires de M. Miller. Parallèlement, ces personnes aidaient l'appelant à élaborer des idées et des possibilités d'affaires pour la croissance de l'entreprise. Dans son témoignage, Ken White, alors trésorier adjoint du CN, mais maintenant retraité, a fait état de sa relation avec M. Miller, Management et Canada, et du genre de choses dont il avait été question pendant cette croisière. Monsieur Miller a affirmé que la croisière avait eu lieu parce que lui et M. Smith cherchaient l'occasion de réunir toutes ces personnes en un seul endroit, pendant une certaine période de temps, pour discuter avec elles en personne assez longuement et leur demander leur avis sur la façon d'augmenter les possibilités d'affaires pour Management. C'est ainsi qu'a germé l'idée de conclure avec le réseau GO de Toronto une entente analogue à celle liant Canada et le CN. On a également discuté d'un projet touchant l'approvisionnement en pétrole à partir d'un puits situé à Sarnia. Ce projet avait déjà fait l'objet d'une proposition précise, mais sans succès. Il y a en outre eu des discussions approfondies visant des programmes d'autoassurance de capital que M. Miller a expliqués en détail et au sujet desquels il a effectué un suivi après la croisière. Je crois que cette dépense a été faite en vue d'accroître les activités de l'entreprise et les revenus de Management.

[82] Il convient de signaler que la dépense dont il est fait état consistait en des frais de représentation et non en une dépense au titre de l'expansion de l'entreprise.

Les frais liés à la croisière totalisaient 44 818 \$. La preuve a révélé que dix personnes en tout ont participé à ce voyage : M. White et sa conjointe, l'ancien trésorier du CN et sa conjointe, le comptable du CN et sa conjointe, M. Miller et sa conjointe, de même que M. Smith et sa conjointe. Le coût de la croisière, qui englobait la croisière elle-même, le vol de retour et les frais de transport, était sans aucun doute raisonnable dans les circonstances. Je conviens en outre que les conjointes des particuliers visés devaient être présentes, car ces derniers n'auraient probablement pas pu participer à la croisière compte tenu de sa durée (tout comme le simple fait de partir ainsi en croisière sans leur conjointe aurait peut-être été difficile), ce qui aurait certainement réduit les chances de M. Miller et de M. Smith d'obtenir, pour le compte de Management, que ces particuliers les rencontrent en personne pendant une période de temps appréciable pour discuter de possibilités d'affaires.

IV. Les frais liés au logement en copropriété divise de Montréal

[83] La réponse énonce des hypothèses clés sur lesquelles s'est appuyée l'intimée en ce qui a trait au logement en copropriété divise situé à Montréal :

[TRADUCTION]

32. [...]

yy) l'appelante n'a pas utilisé le logement en copropriété divise à des fins commerciales en 2001 ni en 2003;

zz) les frais de loyer n'ont pas été versés en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

aaa) les frais de loyer ont été payés à titre de frais personnels ou de subsistance de M. Miller;

bbb) le loyer payé pour le logement de Montréal était déraisonnable;

[84] Je ne crois pas que les frais liés au logement de Montréal aient été payés en vue de tirer un revenu; ils ne sont donc pas déductibles. Comme il a déjà été mentionné, M. Miller était propriétaire d'un logement en copropriété divise situé à Montréal où il résidait avant de mettre fin à son emploi au CN et de lancer Management. Pendant les périodes en cause, l'appelant n'avait passé qu'une seule nuit au logement, et cela, pendant une période de 27 mois. On pourrait difficilement prétendre que ce bien allait activement servir à tirer un revenu. Dans

le cas contraire, il s'agissait vraiment d'un mauvais placement. Monsieur Miller a lui-même reconnu qu'il conservait le logement en partie en raison de sa valeur à titre de placement et qu'il hésitait à s'en défaire. De son point de vue personnel, il pensait qu'il serait agréable de passer plus de temps à Montréal, en particulier l'été, lorsque cette ville offre une grande ressemblance avec l'Europe. Il estimait en outre que l'immobilier constituait une composante de base de l'actif et il hésitait à s'en défaire. À mon avis, il ressort de la preuve qu'il s'agissait d'une dépense de nature personnelle, effectuée pour sa satisfaction personnelle, et non d'une dépense faite en vue de tirer un revenu, et je conclus en ce sens.

V. Les frais médicaux

[85] La réponse comporte les hypothèses clés suivantes touchant les frais médicaux :

[TRADUCTION]

32. [...]

iii) les frais médicaux n'ont pas été payés en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

jjj) les frais médicaux constituaient des frais personnels ou de subsistance;

[86] Je conclus que les frais médicaux versés par l'appelant n'ont pas été payés en vue de tirer un revenu de l'entreprise. Ces frais concernaient une visite à la clinique Mayo ainsi que certains soins dentaires. Ils n'étaient pas liés à l'examen de santé requis pour la licence de pilote, mais plutôt au choix personnel de M. Miller. Il préférait que la clinique Mayo procède à l'examen au lieu de recourir aux services médicaux offerts en vertu du régime d'assurance médicale de l'Alberta, lequel existait à l'époque. On a donné peu de précisions, voire aucune, pour justifier les frais médicaux, à l'exception de l'assertion de M. Miller selon laquelle il s'estimait important pour Canada et pour Management et devait demeurer en santé pour assurer le succès continu de Management. Même si tel était le cas, on aurait tout aussi bien pu veiller à sa santé en ayant recours au régime public de soins de santé qu'en ayant recours à un établissement comme la clinique Mayo. Monsieur Miller estimait aussi que sa famille s'adressait avec satisfaction à la clinique Mayo depuis longtemps, ce qui donne encore plus de poids à la conclusion voulant qu'il s'agisse d'une dépense personnelle, qui ne visait pas à tirer un revenu d'une entreprise.

VI. Les abonnements

[87] Plusieurs hypothèses clés sont formulées dans la réponse au sujet des frais d'abonnement :

[TRADUCTION]

32. [...]

III) les frais d'abonnement n'ont pas été payés en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

mmm) les frais d'abonnement constituaient des frais personnels ou de subsistance;

Je suis d'avis que les frais d'abonnement n'ont pas été payés en vue de tirer un revenu d'une entreprise. J'ai déjà examiné en détail l'intérêt personnel et notable que M. Miller portait à l'aviation et ces frais d'abonnement sont liés à cet intérêt personnel de longue date.

VII. Les frais de déplacement

[88] La réponse fait état de plusieurs hypothèses clés relatives aux frais de déplacement :

[TRADUCTION]

32. [...]

cc) l'appelante a déduit 11 789,89 \$ et 12 799,58 \$ au titre de frais de déplacement pour ses années d'imposition 2002 et 2003, respectivement;

dd) les sommes réclamées par l'appelante à titre de frais de déplacement ont été versées pour permettre à M. Miller de participer à des expositions aériennes, à des congrès aéronautiques et à des rassemblements de propriétaires d'avion, d'obtenir des services médicaux à la clinique Mayo, d'effectuer des voyages d'agrément et de recevoir de la formation;

Compte tenu de mes conclusions relatives au caractère personnel de l'usage que faisait M. Miller du TBM-700 pour se rendre à des expositions aériennes, à des congrès aéronautiques, à des rendez-vous médicaux et à des rassemblements de

propriétaires d'avion, pour effectuer des voyages d'agrément et pour recevoir de la formation, je crois que la seule partie des frais de déplacement susceptible d'avoir été versée en vue de tirer un revenu consistait en les frais liés à la formation offerte par Simcom. Toutes les autres participations, qu'il s'agisse des expositions aériennes, des congrès aéronautiques ou des rassemblements de propriétaires d'avion, comme je l'ai déjà signalé, découlaient de l'intérêt de longue date que portait M. Miller à l'aviation et au pilotage d'aéronefs, et les aspects commerciaux de ces déplacements, le cas échéant, n'étaient qu'accessoires à son intérêt personnel dans l'aviation et le pilotage. Je n'estime donc pas que ces frais de déplacement aient été versés en vue de tirer un revenu.

VIII. Le projet de North Bay

[89] L'intimée invoque plusieurs hypothèses clés à cet égard :

[TRADUCTION]

32. [...]

qqq) Paul Miller était un actionnaire de 1429424 Ontario Inc. au cours des années d'imposition en cause;

rrr) la somme de 38 135 \$ n'a pas été payée ou engagée en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

sss) la somme de 38 135 \$ se rapportait à des frais personnels ou de subsistance de M. Miller;

Je crois qu'il ressort sans équivoque de la preuve que cette dépense ne constituait pas des frais personnels ou de subsistance, mais plutôt une occasion pour Management d'investir en acquérant un procédé technologique relatif à du matériel de transport minier souterrain automatisé. Cette possibilité d'affaires a été portée à l'attention de M. Miller par un de ses amis, Ben Brophy, et Management a avancé environ 38 000 \$ afin de payer des frais juridiques pour acquérir les droits de propriété intellectuelle sur ce procédé technologique automatisé. Les fonds provenaient du compte de Management et ont été versés par virement télégraphique au crédit de M. Brophy. Monsieur Miller s'est rendu quelques fois à North Bay pour discuter de cette occasion d'affaires, faire des recherches et examiner de manière approfondie les emplois possibles du procédé technologique, y compris des ventes éventuelles par l'entremise de Canadian Tire ou Laidlaw et de la Ford Motor Company. Ce sont Management et M. Brophy, ainsi qu'un autre

actionnaire, qui étaient intéressés à la société 1429424 Ontario Inc. Ce n'est que lorsque l'entreprise commerciale s'est révélée infructueuse et que les états financiers ont été dressés que M. Miller s'est rendu compte qu'il figurait à titre d'actionnaire de 1429424 Ontario Inc. Sur ce point précis, j'accepte le témoignage de M. Miller voulant que l'investissement n'ait pas été fait en son nom, mais bien pour le compte de Management, et qu'il ait été désigné comme actionnaire par erreur. Je conclus que cet investissement a été fait en vue de tirer un revenu et non à titre de dépense personnelle.

IX. La résidence et le hangar en Floride

[90] Plusieurs hypothèses clés ont été formulées dans la réponse relativement à la résidence et au hangar situés en Floride :

[TRADUCTION]

32. [...]

www) l'appelante n'utilisait à aucune fin commerciale le condominium et le hangar de M. Miller en Floride;

xxx) M. Miller entreposait l'aéronef en Floride pour son usage personnel;

yyy) le loyer payé par l'appelante constituait des frais personnels ou de subsistance de M. Miller;

zzz) le loyer payé par l'appelante pour le condominium et le hangar situés en Floride était déraisonnable.

Monsieur Miller a affirmé qu'il utilisait le condominium en Floride parce qu'il pouvait travailler à la maison tous les jours grâce à l'internet, à la télévision par satellite, au téléphone, à un bureau qui lui était réservé et à un avion qui lui était réservé et était garé tout près. À mon sens, ce condominium et ce hangar en Floride servaient à l'usage personnel de l'appelant et lui occasionnaient des frais de subsistance personnels, lesquels n'étaient pas versés en vue de tirer un revenu. De surcroît, en raison du genre d'entreprise exploitée par Management, il n'est en réalité jamais fait mention de la nécessité pour M. Miller de disposer d'un bureau particulier, peu importe à quelle fin ou à quel endroit. L'internet est accessible presque partout, la télévision par satellite n'était pas un service indispensable pour tirer un revenu de l'entreprise qu'exploitait Management et les téléphones existent également presque partout. Dans son témoignage, M. Miller a déclaré qu'il pouvait

se rendre n'importe où et qu'il pouvait même décoller en 30 minutes. Rien dans la preuve ne fait état d'une quelconque nécessité pour lui de pouvoir décoller en 30 minutes. J'ai examiné en détail l'utilisation faite du TBM-700 pour aller en Floride et en revenir et le temps appréciable passé en Floride alors qu'il avait le TBM-700 à sa disposition, que ce soit pour poursuivre les activités de Management ou de Canada, ou que ce soit à la demande du CN ou de toute autre personne. Pour l'essentiel, M. Miller utilisait le TBM-700 pour aller là où il le voulait, quand il le voulait, et ses séjours en Floride correspondaient en fait aux périodes pendant lesquelles il était en vacances, qu'il s'agisse d'une croisière ou du temps passé à Spruce Grove. Je n'ai pas été particulièrement impressionné par l'explication de M. Miller quant à son utilisation du condominium et du hangar en Floride et à la nécessité de se servir de ces biens pour tirer un revenu. En fait, c'est plutôt le contraire : la résidence et le hangar en Floride servaient à son propre plaisir et à son propre agrément et visaient à satisfaire son intérêt pour l'aviation et le pilotage. En conséquence, je conclus que les dépenses liées à ces biens n'ont pas été faites en vue de tirer un revenu.

[91] En résumé, j'arrive aux conclusions suivantes en ce qui concerne l'appel en matière d'impôt sur le revenu de Management :

1. Pendant les années en cause, Management exerçait une activité commerciale et était toujours en activité.

2. Dépenses relatives à l'aéronef :

- pour l'exercice terminé le 16 septembre 2002, parmi les 19 déplacements effectués avec le TBM-700, 11,4 étaient de nature personnelle et 7,6 de nature commerciale;

- pour l'exercice terminé le 16 septembre 2003, parmi les 15 déplacements effectués avec le TBM-700, 7,8 étaient de nature personnelle et 7,2 de nature commerciale;

- pour l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003, parmi les cinq déplacements effectués avec le TBM-700, 2,55 étaient de nature personnelle et 2,45 étaient de nature commerciale;

- cependant, comme il n'était jamais prévu que Management agisse à titre de distributeur pour Socata et qu'une autre entité devait plutôt jouer ce rôle, les chiffres relatifs à 2002 sont rajustés pour tenir compte du fait que

11,4 déplacements étaient de nature personnelle et que six déplacements sont déductibles par Management;

- les chiffres relatifs à 2003 sont rajustés pour tenir compte du fait que 7,8 déplacements étaient de nature personnelle et que 6,1 déplacements sont déductibles par Management;

- les chiffres relatifs à la période terminée le 31 décembre 2003 sont rajustés pour tenir compte du fait que 2,55 déplacements étaient de nature personnelle et qu'un seul déplacement est déductible par Management.

3. Déduction pour amortissement : Les frais liés à la déduction pour amortissement sont déductibles dans les mêmes proportions que les dépenses liées à l'aéronef pour les années en cause, comme il est mentionné plus haut.

4. Les frais de représentation liés à la croisière sont acceptés à titre de dépense d'entreprise.

5. Les frais liés au logement en copropriété divise de Montréal ne sont pas acceptés à titre de dépense d'entreprise.

6. Les frais médicaux ne sont pas acceptés à titre de dépense d'entreprise.

7. Les frais liés aux abonnements ne sont pas acceptés à titre de dépense d'entreprise.

8. Les frais de déplacement ne sont pas acceptés à titre de dépense d'entreprise.

9. Le projet de North Bay était un placement d'entreprise pour Management et les dépenses d'entreprise sont acceptées.

10. La résidence et le hangar en Floride n'ont pas donné lieu à une dépense d'entreprise.

B : Management — Appel relatif à la TPS

[92] Les hypothèses clés touchant l'appel relatif à la TPS se trouvent aux alinéas 16(pp) et (qq) de la réponse :

[TRADUCTION]

16. [...]

pp) pendant les périodes de déclaration en cause, l'appelante n'a pas utilisé ni ravitaillé l'aéronef pour des activités commerciales;

qq) à partir du 17 septembre 2001, l'appelante a utilisé l'aéronef principalement à des fins autres que des activités commerciales (le « changement d'utilisation »);

J'ai minutieusement examiné les faits liés à l'utilisation du TBM-700 au cours des années d'imposition 2002 et 2003 et de l'exercice raccourci terminé le 31 décembre 2003. On a fait un usage personnel relativement important de l'aéronef pendant chacune de ces années d'imposition — un usage qui était certainement bien plus personnel que commercial. À la lumière des faits, ce point justifiait de revoir la cotisation antérieure relative à la taxe. L'appelante aurait dû reconnaître sans difficulté le problème lié à la TPS découlant de l'importance de l'usage personnel fait de l'avion en 2002. Le ministre peut établir ces nouvelles cotisations après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation s'il prouve les inexactitudes que comportent les déclarations de l'appelante.

[93] Je crois qu'à l'origine, Management a acheté le TBM-700 pour l'utiliser principalement pour ses activités commerciales. Toutefois, pour accorder le redressement au titre de la TPS que demande l'appelante, je dois examiner l'utilisation faite de l'aéronef pendant la période de déclaration terminée le 30 septembre 2001. Pour les années en cause, les chiffres montrent que la majorité des vols ont, en réalité, été effectués pour l'usage personnel de M. Miller. Par conséquent, je conclus que, pendant la période en cause, l'aéronef n'a pas principalement servi aux activités commerciales de Management. La nouvelle cotisation établie par le ministre en application de l'article 200 de la *Loi sur la taxe d'accise* au titre d'un changement d'utilisation réputé est confirmée.

[94] La nouvelle cotisation établie par le ministre en ce qui concerne les crédits de taxe sur les intrants refusés à l'égard des dépenses relatives au hangar est également confirmée. Le hangar en Floride ne donnait pas lieu à une dépense d'entreprise. L'appelante peut demander des crédits de taxe sur les intrants au titre des frais d'entretien de l'aéronef dans la mesure où j'ai conclu que les vols effectués avec cet appareil étaient de nature commerciale.

C : Monsieur Miller — Appel en matière d'impôt sur le revenu

[95] Les conclusions que j'ai tirées quant aux dépenses visées par l'appel de Management intéressent directement l'appel de M. Miller. Lorsque je conclus qu'elles n'ont pas été faites en vue de tirer un revenu, les dépenses constituent alors des avantages conférés à un actionnaire ou des paiements indirects versés à M. Miller selon la ventilation faite plus haut.

D : Comme les parties ont toutes deux partiellement établi le bien-fondé des thèses qu'elles ont avancées à l'égard des points en litige, il n'y aura aucune ordonnance quant aux dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 12^e jour de mars 2010.

« E. P. Rossiter »

Le juge en chef adjoint Rossiter

Traduction certifiée conforme
ce 17^e jour d'août 2010.

Yves Bellefeuille, réviseur

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 148

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2007-2354(IT)G, 2007-2356(GST)G et 2007-2357(IT)G

INTITULÉS : SLX Management Inc. c. Sa Majesté la Reine
Paul Miller c. Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 1^{er}, 2 et 3 octobre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge en chef adjoint
E. P. Rossiter

DATE DU JUGEMENT : Le 12 mars 2010

COMPARUTIONS :

Avocats des appelants : M^e Curtis R. Stewart et
M^e Nandini Somayaji

Avocat de l'intimée : M^e Mark Heseltine

AVOCATS INSCRITS AUX DOSSIERS :

Pour les appelants :

Nom : M^e Curtis R. Stewart

Cabinet : Bennett Jones LLP
Calgary (Alberta)

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