

Dossier : 2009-3235(GST)I

ENTRE :

JOYCE MIDDLETON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels de
Joyce Middleton (2010-12(IT)I), le 14 juin 2010,
à Edmonton (Alberta).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Pour l'appelante :

L'appelante elle-même

Avocate de l'intimée :

M^e Marla Teeling

JUGEMENT

Les appels de nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont les avis sont datés du 2 mai 2008 et portent les numéros 06073113012330107 et 07051058312330019, sont accueillis et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait que le revenu de l'appelante est réduit d'un montant de 3 222 \$ pour l'année 2005 et de 1 704 \$ pour l'année 2006, le rajustement correspondant étant apporté à la taxe nette et à la pénalité.

Signé à Hamilton (Ontario), ce 5^e jour de juillet 2010.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour d'août 2010.

S. Tasset

ENTRE :

JOYCE MIDDLETON,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels de
Joyce Middleton (2009-3235(GST)I), le 14 juin 2010,
à Edmonton (Alberta).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Pour l'appelante :

L'appelante elle-même

Avocate de l'intimée :

M^e Marla Teeling

JUGEMENT

Les appels des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2005 et 2006 sont accueillis et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait que le revenu de l'appelante est réduit des déductions additionnelles de 3 684 \$ et 2 923 \$ respectivement et que la déduction des frais juridiques de 5 698 \$ est reportée de l'année d'imposition 2006 de l'appelante à son année d'imposition 2005, le rajustement correspondant étant apporté à l'impôt net et à la pénalité. Il est renoncé aux pénalités imposées conformément au paragraphe 163(2).

Signé à Hamilton (Ontario), ce 5^e jour de juillet 2010.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour d'août 2010.

S. Tasset

Référence : 2010CCI363
Date : 20100705
Dossiers : 2009-3235(GST)I
2010-12(IT)I

ENTRE :

JOYCE MIDDLETON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Miller

[1] M^{me} Joyce Middleton interjette deux appels sous le régime de la procédure informelle à l'égard de l'exploitation de son spa et de son école, en 2005 et en 2006. Dans les premiers appels, concernant l'impôt sur le revenu, M^{me} Middleton s'oppose au calcul du revenu effectué par l'intimée et aux pénalités imposées en conséquence conformément au paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour les années d'imposition 2005 et 2006. Dans les seconds appels, concernant la taxe sur les produits et services (la « TPS »), l'intimée a augmenté le montant de la TPS exigible et elle a également imposé des pénalités conformément à l'article 285 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »).

[2] En 2005 et en 2006, M^{me} Middleton exploitait un spa à Fort St. John (Colombie-Britannique) depuis un petit local (d'un peu moins de 500 pieds carrés) situé dans le Alexander Mackenzie Inn, sous le nom de Reflexology and Stress Clinic. M^{me} Middleton exploitait ce spa qui fournissait, entre autres, des services de massothérapie et de réflexologie dans le cadre d'une entente conclue avec des étudiants dont elle assurait la formation – il s'agissait de l'élément « enseignement » des activités générales qu'elle exerçait sous le nom de Northern School of Spa Therapies.

[3] Selon M^{me} Middleton, les étudiants étaient des entrepreneurs individuels qui fournissaient les services de spa à son spa, moyennant principalement un paiement en

espèces, à des taux fort peu élevés comparativement aux taux des autres spas. En 2007, M^{me} Middleton a obtenu, par suite d'un appel interjeté en matière d'assurance-emploi, un jugement de la Cour canadienne de l'impôt confirmant qu'un travailleur étudiant était un entrepreneur indépendant. L'intimée n'a pas soutenu le contraire dans l'affaire dont je suis ici saisi.

[4] Les travailleurs étudiants soumettaient des feuilles de temps quotidiennes indiquant le nombre de séances qu'ils avaient effectuées et les frais payés. Ainsi, pour un massage d'une heure à 44 \$, le travailleur conservait environ 14 \$ et remettait le reliquat à M^{me} Middleton. Les travailleurs conservaient également leurs pourboires. Les feuilles de temps quotidiennes n'étaient pas nécessairement soumises chaque jour à M^{me} Middleton. M^{me} Middleton conservait l'argent des travailleurs étudiants dans ce qu'elle a appelé la petite caisse et elle payait les dépenses à l'aide de la petite caisse. Elle déposait l'argent de la petite caisse dans son compte de banque à la fin du mois. En ce qui concerne les paiements effectués au moyen d'une carte de crédit, les montants y afférents allaient finalement directement dans le compte de banque de M^{me} Middleton. Les travailleurs étudiants conservaient souvent de l'argent des clients qui payaient comptant afin de couvrir leur part du paiement (comme le montant de 14 \$) qui était dû par les clients qui utilisaient une carte de crédit. M^{me} Middleton croyait qu'en s'occupant des finances de cette façon, elle tenait un compte exact de son revenu net, bien qu'elle ait reconnu qu'il était difficile de comptabiliser exactement le revenu brut. La chose a posé un problème en 2005 lorsque M^{me} Middleton s'est inscrite aux fins de la TPS, étant donné que, comme elle l'a admis, elle s'est trouvée à calculer la TPS sur le revenu net plutôt que sur le revenu brut puisqu'elle effectuait le calcul en se fondant sur les dépôts en espèces effectués à la fin du mois.

[5] M^{me} Middleton a témoigné qu'elle enseignait aux travailleurs principalement depuis sa résidence. Elle utilisait également une pièce distincte de la résidence afin de procéder à des tests, mais elle n'a pas donné de précisions au sujet de ce que comportaient ces tests si ce n'est pour dire qu'il fallait utiliser un réfrigérateur et que les paiements se rapportant aux tests étaient principalement effectués à l'aide de cartes de crédit. M^{me} Middleton avait également chez elle un ordinateur qu'elle utilisait pour envoyer régulièrement des courriels de nature éducative et commerciale aux travailleurs, au spa. Je note que l'élément « enseignement » des activités de M^{me} Middleton n'était pas accrédité en tant que tel au cours des années en question.

[6] On ne m'a soumis aucun contrat entre les travailleurs étudiants et le spa de M^{me} Middleton, mais cette dernière a indiqué qu'elle avait conclu des contrats par écrit avec chaque travailleur étudiant. J'ai bien vu des copies des feuilles de temps

quotidiennes qui confirmaient que les travailleurs étudiants exigeaient des montants correspondant à ceux dont M^{me} Middleton a fait mention dans son témoignage. M^{me} Middleton exploitait clairement son entreprise sur la base d'un régime de confiance, en comptant sur ses travailleurs étudiants pour remplir avec exactitude et pour soumettre les feuilles de temps quotidiennes. Des sommaires des conclusions de la vérificatrice en ce qui concerne les sommes reçues en espèces et les montants payés à l'aide de cartes de crédit pour les années 2005 et 2006 sont joints aux présents motifs.

[7] Au cours des années en question, M^{me} Middleton effectuait personnellement peu de travail au local dans lequel le spa était situé.

[8] Lorsqu'elle a produit ses déclarations de revenus pour les années d'imposition 2005 et 2006, M^{me} Middleton a déclaré un revenu net de 572 \$ tiré du spa et une perte nette de (1 597 \$) respectivement.

[9] Le ministre a établi de nouvelles cotisations à l'égard des années d'imposition 2005 et 2006 de M^{me} Middleton en vue d'inclure un revenu d'entreprise non déclaré s'élevant à 39 539 \$ et à 14 179 \$ respectivement et en vue de refuser des dépenses d'entreprise de 2 682 \$ pour l'année d'imposition 2006. De plus, le ministre a établi des pénalités pour faute lourde de 2 965 \$ et de 1 085 \$ pour les années d'imposition 2005 et 2006 respectivement. Après qu'un avis d'opposition eut été signifié, le ministre a établi de nouvelles cotisations à l'égard des années d'imposition 2005 et 2006 de M^{me} Middleton en vue d'admettre des dépenses d'entreprise additionnelles de 1 709 \$ et de 1 860 \$ respectivement et de réduire les pénalités pour faute lourde en conséquence.

[10] M^{me} Middleton a produit des déclarations relatives à la TPS et a déclaré des fournitures taxables s'élevant à 84 169 \$ en tout, une TPS à percevoir de 5 565 \$ et des crédits de taxe sur les intrants (les « CTI ») de 3 134 \$ à l'égard de la période allant du 1^{er} février 2005 au 31 décembre 2006. Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante en vue d'apporter un rajustement à la TPS nette à l'égard de cette période et, en conséquence, il a délivré un avis, de façon :

- a) à établir la TPS à percevoir, de 6 550,72 \$, et à refuser des CTI de 78,54 \$;
- b) à établir une pénalité pour faute lourde de 1 657,31 \$ en vertu de l'article 285 de la LTA;

- c) à établir des intérêts et des pénalités pour versement tardif en vertu de l'article 280 de la LTA à l'égard de la taxe nette.

[11] Les cotisations ici en cause résultaient d'une vérification approfondie des affaires de M^{me} Middleton en ce qui concerne les impôts sur le revenu des années d'imposition 2005 et 2006, laquelle a également mené à un examen des déclarations produites au titre de la TPS. La vérificatrice, M^{me} Roberts, qui a témoigné à l'instruction, a calculé les revenus en se fondant sur les feuilles de temps quotidiennes pour la période de deux ans ainsi que sur les paiements effectués à l'aide de cartes de crédit qui avaient été déposés dans le compte de banque de M^{me} Middleton. M^{me} Middleton n'a pas contesté cette détermination du revenu, qui a donné lieu à un revenu additionnel de 39 539 \$ en 2005 et de 14 179 \$ en 2006. La vérificatrice a conclu ce qui suit :

- a) en 2005 et en 2006, les revenus découlant des paiements effectués par carte de crédit enregistrés sur les feuilles de temps quotidiennes s'élevaient en tout uniquement à 16 649 \$ et à 11 395 \$ respectivement;
- b) en 2005 et en 2006, M^{me} Middleton a reçu des paiements effectués par carte de crédit s'élevant en tout à 39 717 \$ et à 30 185 \$ respectivement;
- c) en 2005 et en 2006, M^{me} Middleton a reçu des paiements en espèces et par chèque s'élevant en tout à 82 944 \$ et à 36 456 \$ respectivement.

[12] Il ressort du témoignage de M^{me} Middleton que la différence dans les dépôts provenant des cartes de crédit se rapporte aux tests que celle-ci effectuait chez elle.

[13] M^{me} Middleton a maintenu avec véhémence que son spa n'était pas organisé pour gagner le type de bénéfice déterminé par la vérificatrice et que les frais exigés étaient peu élevés compte tenu du fait que le travail était effectué par des travailleurs étudiants, qui apprenaient encore leur métier. M^{me} Middleton croyait clairement fournir un service fort utile au bien-être de la collectivité, et ce, à un prix abordable. Elle n'a jamais eu l'intention de faire de ce service une entreprise rentable. Elle a signalé qu'elle avait essayé de vendre l'entreprise par eBay en demandant au départ un montant de 70 000 \$US et qu'au mois de janvier 2009, elle avait essayé d'obtenir au moins 40 000 \$ par l'entremise d'un agent immobilier, mais qu'elle avait en fin de compte réduit le prix à 25 000 \$. Elle n'a pas réussi à vendre l'entreprise. Elle croyait que le simple bon sens indiquait qu'elle n'aurait pas pu faire le genre de bénéfice déterminé par la vérificatrice. Pourtant, elle s'est uniquement opposée au refus d'un nombre restreint de dépenses. L'intimée a admis des dépenses de 76 235 \$ en 2005 et

de 50 629 \$ en 2006. Les seules dépenses refusées que M^{me} Middleton a contestées se rapportaient au loyer, à sa présence à une conférence, à certains frais juridiques et aux frais relatifs à un véhicule à moteur.

Le loyer

[14] M^{me} Middleton cherche à déduire deux types de dépenses à l'égard de sa résidence, en premier lieu, un montant additionnel de 200 \$ par mois pour l'utilisation de ce qui était autrefois une chambre à coucher afin de procéder à des tests sur les cheveux et la salive et, en second lieu, un montant additionnel de 200 \$ par mois plus 10 p. 100 au titre des impôts et des services publics pour l'espace de travail, où elle entreposait certaines fournitures; de plus, elle travaillait également à domicile en utilisant son ordinateur, notamment pour envoyer des courriels à ses étudiants. M^{me} Middleton a maintenu qu'elle commandait des fournitures depuis sa résidence et qu'elle y corrigeait également des travaux. Elle a également témoigné qu'elle assurait des séances d'enseignement à domicile, bien qu'elle n'ait pas indiqué jusqu'à quel point ces séances étaient tenues régulièrement ou leur fréquence.

[15] Quant au loyer se rapportant au spa lui-même, l'intimée n'a pas admis le loyer du mois de décembre, de 550 \$, étant donné qu'aucune facture ni aucune autre pièce n'avaient été soumises.

Les conférences

[16] M^{me} Middleton cherche à déduire des frais de déplacement supplémentaires de 791 \$ relativement à son mari, qui l'a accompagnée à une conférence en Colombie et en Équateur. Elle a maintenu qu'elle s'était fait accompagner principalement pour des raisons de sécurité.

Les frais juridiques

[17] L'intimée a reconnu que des frais juridiques de 4 825 \$ admis en 2006 pouvaient être reportés à l'année 2005. Selon les documents soumis par M^{me} Middleton (une lettre d'un cabinet d'avocats), un montant de 5 698 \$ a été payé. M^{me} Middleton a également fourni la preuve d'un mandat de 4 626 \$ en faveur de la Employment Standards Board, bien que le document eût été daté de l'année 2007.

Les frais relatifs au véhicule à moteur

[18] M^{me} Middleton a conclu que les montants de 3 064 \$ en 2005 et de 2 614 \$ en 2006 se rapportaient aux frais de déplacement pour se rendre au spa deux fois par semaine ainsi qu'à divers déplacements pour aller faire des achats, pour aller chercher le courrier et ainsi de suite et à quatre voyages par semaine au spa pour que son mari livre des fournitures, prenne les clés et ainsi de suite. Aucun registre n'a été soumis. Les coûts estimatifs étaient basés sur un voyage aller-retour de 38 kilomètres, à 47,5 cents le kilomètre. M^{me} Middleton a ensuite estimé qu'il était raisonnable d'attribuer à l'entreprise la moitié du kilométrage effectué dans le cas de son mari, et 75 p. 100 du kilométrage effectué par elle.

Frais divers

[19] M^{me} Middleton a cherché à effectuer une déduction additionnelle pour une nouvelle serrure, qui coûtait 121 \$, à l'égard de laquelle elle a fourni un reçu.

[20] Les questions en litige sont les suivantes :

- i. Le ministre a-t-il correctement déterminé le revenu d'entreprise de M^{me} Middleton pour les années 2005 et 2006?
- ii. M^{me} Middleton est-elle passible de pénalités pour faute lourde à l'égard du revenu non déclaré conformément au paragraphe 163(2) de la Loi?
- iii. Le ministre a-t-il correctement établi à 6 629 \$ la taxe nette déclarée en moins par M^{me} Middleton?
- iv. M^{me} Middleton est-elle passible de pénalités pour faute lourde conformément à l'article 285 de la LTA?

Analyse

[21] M^{me} Middleton s'est montrée émotive en présentant sa cause. L'appelante a semblé sincèrement déconcertée par le revenu net élevé déterminé par l'ARC. Elle ne pouvait tout simplement pas comprendre, et pourtant elle ne doutait pas des chiffres établis au titre du revenu. Elle a répondu que cela n'était pas sensé compte tenu des frais peu élevés exigés par les travailleurs étudiants, alors que les coûts étaient équivalents, selon ce qu'elle croyait, à ceux de spas à service complet exigeant le plein tarif, ce qui était malheureusement une réponse insuffisante. La seule façon de

réduire le revenu net à quelque chose qui, selon elle, était sensé consistait à me convaincre que l'ARC avait sous-estimé les dépenses; et pourtant, à l'exception des quelques éléments contestés, l'ARC s'est fondée sur les chiffres fournis par M^{me} Middleton. Accepter l'approche de M^{me} Middleton, c'est ne pas tenir compte des faits et se fonder sur une idée plutôt vague selon laquelle le bon sens ainsi que l'attitude de M^{me} Middleton, qui affirmait ne jamais avoir voulu faire un bénéfice, devraient l'emporter sur les chiffres clairs. Je préconise fortement le bon sens sur une base régulière, mais il faut se fonder sur certains faits. Malheureusement, M^{me} Middleton n'a pas pu présenter de faits à l'appui de son approche fondée sur le bon sens. Je conclus qu'elle a de fait gagné plus que ce qu'elle croyait.

[22] En ce qui concerne les quelques dépenses qui ont été identifiées à titre de déductions possibles, je conclus ce qui suit :

- i. Le loyer – en ce qui concerne la déduction de toute dépense fondée sur l'utilisation de sa résidence principale, M^{me} Middleton doit surmonter l'obstacle que présente le paragraphe 18(12) de la Loi, qui est libellé comme suit :

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

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

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

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

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

c) tout montant qui, par le seul effet de l'alinéa b), n'est pas déductible pour une partie d'établissement domestique autonome

dans le calcul du revenu d'entreprise du particulier pour l'année d'imposition précédente est déductible dans le calcul du revenu d'entreprise du particulier pour l'année, sous réserve des alinéas a) et b).

[23] M^{me} Middleton n'a pas réussi à me convaincre que sa résidence principale lui servait de principal lieu d'affaires pour le spa ou pour l'école. Sur ce point, il m'est difficile de faire une distinction entre le spa et l'école en tant que deux entreprises distinctes. Ces deux activités sont inextricablement liées l'une à l'autre.

[24] Quant à la seconde condition, à savoir si l'espace de travail à domicile servait exclusivement à tirer un revenu et s'il servait à rencontrer des clients sur une base régulière et continue, M^{me} Middleton exerçait l'une de ses activités, les tests sur les cheveux et la salive, exclusivement chez elle. Il n'existait pas beaucoup d'éléments de preuve sur ce point, mais je conclus que l'utilisation exclusive d'une chambre à coucher satisfait aux exigences, en ce qui concerne la déduction d'un montant donné pour le local de travail à domicile. J'admettrai un montant mensuel de 200 \$ à cet égard. Je conclus en outre que M^{me} Middleton a effectué une dépense de 550 \$ au titre du loyer au mois de décembre 2005, et ce, malgré l'absence de reçu.

Les conférences

[25] La présence du mari de M^{me} Middleton à une conférence, avec sa femme, est entièrement de nature personnelle et aucune partie de cette dépense n'est déductible à titre de dépense d'entreprise.

Les frais juridiques

[26] Le fisc a reconnu qu'un montant peut être reporté de l'année d'imposition 2006 à l'année 2005; je suis convaincu que le montant en question s'élève à 5 698 \$. La dépense se rapportant à l'ESB, au montant de 4 628 \$, n'a pas été engagée au cours de l'une ou l'autre des années ici en cause.

Les frais relatifs au véhicule à moteur

[27] L'intimée soutient que les dépenses relatives au véhicule à moteur que M^{me} Middleton a déduites sont des frais personnels engagés afin de lui permettre de se rendre à son travail et de retourner chez elle; cela étant, il ne s'agit pas de dépenses d'entreprise déductibles. Certains déplacements ont également été effectués pour aller chercher des fournitures et pour faire d'autres courses se rattachant à l'entreprise. En

l'absence de registres, il est difficile de déterminer le pourcentage se rapportant aux déplacements effectués pour l'entreprise plutôt qu'à de simples déplacements pour se rendre au travail et en revenir. Toutefois, je suis prêt à reconnaître ces déplacements aux fins de l'entreprise et j'attribue donc dans une proportion de 20 p. 100 les frais relatifs au véhicule que M^{me} Middleton a calculés pour l'entreprise, ce qui donne un montant de 613 \$ en 2005 et de 523 \$ en 2006.

[28] J'admettrai également un montant de 121 \$ pour une serrure, au spa.

[29] M^{me} Middleton n'a pas réussi à me convaincre qu'il y a d'autres montants à déduire du revenu, si ce n'est le montant de 3 684 \$ en 2005 et de 2 923 \$ en 2006, le montant de 5 698 \$ étant reporté de l'année 2006 à l'année 2005 pour les frais juridiques.

La TPS

[30] En ce qui concerne la cotisation relative à la TPS, M^{me} Middleton a reconnu qu'elle avait par erreur calculé la TPS sur les dépôts nets effectués en argent comptant à la fin du mois, et elle reconnaît maintenant que ce montant était de beaucoup inférieur au chiffre qui aurait dû être utilisé au titre du revenu pour le calcul de la TPS. La seule objection qui reste pour ce qui est de la cotisation relative à la TPS établie par l'ARC est que l'ARC a tenu compte du plein montant exigé par les travailleurs en déterminant le revenu de M^{me} Middleton, au lieu de baser le calcul sur le revenu net, une fois déduits les paiements versés aux travailleurs. En fait, M^{me} Middleton maintient que son revenu était le montant net; ainsi, pour l'année 2005, cela réduirait le revenu d'un montant de 31 282 \$, représentant les montants retenus par les travailleurs ou versés aux travailleurs.

[31] La présente affaire est fort semblable à une affaire récente, *Manship Holdings Ltd. c. R.*¹, dans laquelle il était également question de services de massage fournis par des entrepreneurs indépendants. Le juge Angers a conclu à l'instruction, et la Cour d'appel fédérale a approuvé sa conclusion, que même si les travailleuses étaient des entrepreneurs indépendants, l'exploitante du salon de massage effectuait une fourniture unique de services et que, cela étant, elle était tenue de percevoir et de verser la TVH sur tout le montant reçu du client. Cette approche laisse implicitement entendre que les travailleuses fournissaient leurs services à l'exploitante, qui offrait au client le forfait au complet sous la forme d'une fourniture unique pour ainsi dire (les

¹ 2009 CCI 75.

locaux, les fournitures et les services de massage). Le fait que les travailleurs ne percevaient pas la TPS nous amène à nous demander de qui ils l'auraient perçue – de M^{me} Middleton ou du client? Si l'on estime que M^{me} Middleton offrait le service dans son ensemble, il s'ensuit que si les travailleurs avaient perçu la TPS, il l'aurait perçue de M^{me} Middleton. Toutefois, de quelque façon que l'on envisage la chose, le montant que l'ARC a déterminé au titre du revenu brut comprend la part revenant aux travailleurs. Toutefois, j'ai noté que le calcul du revenu brut que l'ARC a effectué comprenait les pourboires des travailleurs, ce qui, selon ce que je conclus, ne devrait pas être inclus dans le revenu de M^{me} Middleton aux fins de la TPS. Je réduis donc le revenu d'un montant de 3 222 \$ pour l'année 2005 et d'un montant de 1 704 \$ pour l'année 2006 en vue de tenir compte des pourboires, une déduction correspondante étant effectuée au titre de la TPS.

Les pénalités

[32] J'examinerai maintenant la question qui préoccupe le plus M^{me} Middleton, à savoir l'application de pénalités pour faute lourde. Le fait que l'on ait donné à entendre qu'elle avait agi d'une façon criminelle ou frauduleuse bouleversait clairement M^{me} Middleton. J'ai tenté de la rassurer en lui disant qu'il ne s'agissait pas d'une affaire criminelle, mais d'une question de pénalités, découlant du fait qu'elle s'était montrée indifférente quant à la question de savoir si la loi était observée, et j'ai cité le critère énoncé dans l'arrêt *Venne v. R.*² :

[...]

37 Quant à la possibilité d'une faute lourde, j'ai conclu, après hésitation, qu'elle n'a pas non plus été établie ici. La "faute lourde" doit être interprétée comme un cas de négligence plus grave qu'un simple défaut de prudence raisonnable. Il doit y avoir un degré important de négligence qui corresponde à une action délibérée, une indifférence au respect de la Loi. [...]

[33] Selon la position prise par l'intimée, les actions de M^{me} Middleton indiquaient bien une indifférence au respect de la loi. L'intimée se fondait sur l'importance des écarts dans les revenus déclarés, sur l'absence d'explications raisonnables et sur le fait que M^{me} Middleton avait personnellement préparé toutes les déclarations.

[34] Cependant, à la suite de la décision rendue dans l'affaire *Venne*, les tribunaux ont clairement dit que la norme applicable à la faute lourde est beaucoup plus stricte

² [1984] C.T.C. 223.

que celle qui s'applique à la négligence. Il ne m'est pas difficile de considérer M^{me} Middleton comme négligente pour ce qui est de la façon dont elle gérait son entreprise lorsqu'il s'agissait d'essayer d'observer la Loi et la LTA. Les actions de M^{me} Middleton indiquent qu'elle n'avait pas fait preuve de diligence raisonnable. Toutefois, en ce qui concerne la norme plus stricte applicable à la faute lourde, je fais une distinction, quoique subtile, entre les actions de M^{me} Middleton lorsqu'elle a tenté de se conformer à la Loi, par opposition à ses actions lorsqu'elle a tenté de se conformer à la LTA.

[35] Premièrement, en ce qui concerne les pénalités pour faute lourde établies conformément à la Loi, je crois que M^{me} Middleton a fort probablement payé un plus grand nombre de dépenses à l'aide des sommes reçues en argent comptant que ce qu'elle a pu prouver. Cela est regrettable, mais cela indique jusqu'à quel point elle s'est montrée négligente. Comme je l'ai dit, j'ai conclu qu'elle avait été négligente en s'occupant de ses affaires comme elle l'a fait, mais je conclus également qu'aux fins de l'impôt sur le revenu, ses actions ne constituent pas une faute lourde. M^{me} Middleton croyait que son approche entraînerait néanmoins une détermination exacte de son revenu net, c'est-à-dire que le dépôt et l'enregistrement des sommes nettes mensuelles gagnées en argent comptant, plus les dépôts se rattachant aux paiements par carte de crédit, auraient dû donner les bons chiffres aux fins de l'impôt sur le revenu. L'écart n'est peut-être pas aussi important que le soutient l'intimée, mais comme je l'ai dit, M^{me} Middleton a malheureusement présenté fort peu d'éléments de preuve, sauf certaines conjectures, à l'appui de sa position. Toutefois, le fait qu'elle croyait que sa comptabilisation du revenu aurait dû être exacte aux fins de l'impôt sur le revenu, plus le fait que l'écart n'était peut-être pas aussi important que ce que l'intimée affirme, ainsi que l'idée que je me suis faite selon laquelle M^{me} Middleton était une personne honnête et franche qui cherchait avant tout à guérir des maux physiques plutôt qu'à tenir les livres avec exactitude m'amènent à conclure que l'intimée n'a pas prouvé que M^{me} Middleton avait commis une faute lourde au sens du paragraphe 163(2) de la Loi. Cependant, il s'agit d'un cas se situant presque à la limite.

[36] Les dispositions relatives aux pénalités pour faute lourde prévues à l'article 285 de la LTA sont libellées en des termes similaires à la disposition correspondante de la Loi. La TPS est déterminée en fonction du revenu brut de M^{me} Middleton; or, la méthode que M^{me} Middleton a employée afin de comptabiliser le revenu était axée sur le revenu net. Un examen, ne serait-ce que sommaire, de la législation en matière de taxe d'accise ou de brefs conseils fournis par un spécialiste ou par l'ARC elle-même auraient amené une personne raisonnable à se rendre compte qu'en déclarant la TPS comme elle l'a fait, M^{me} Middleton sous-estimait de beaucoup

la TPS qu'il fallait percevoir et verser. Par conséquent, contrairement à ce qu'affirme l'intimée, ce n'est pas tant l'importance de l'écart que le fait de ne tenir aucun compte de ce que veut dire la TPS qui importe. Selon moi, cela n'a rien à voir avec le fait de comprendre qu'un impôt sur le revenu est fondé sur le revenu net. En ce qui concerne la législation en matière de taxe d'accise, M^{me} Middleton n'a tenu aucun compte du fondement sous-tendant la perception de la TPS. Sur ce point, je dois conclure que M^{me} Middleton s'est de fait montrée indifférente quant à l'observation de la loi et qu'elle est passible des pénalités pour faute lourde prévues à l'article 285.

[37] Les appels des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont accueillis et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait :

- i. qu'aux fins de l'impôt sur le revenu, le revenu de M^{me} Middleton, en 2005 et en 2006, est réduit de montants additionnels de 3 684 \$ et de 2 923 \$ respectivement.
- ii. qu'aux fins de l'impôt sur le revenu, une déduction de 5 698 \$ est reportée de l'année d'imposition 2006 de M^{me} Middleton à son année d'imposition 2005;
- iii. qu'aucune pénalité pour faute lourde ne doit être imposée conformément au paragraphe 163(2) de la Loi, pour les années 2005 et 2006;
- iv. qu'aux fins de la LTA, le revenu de M^{me} Middleton est réduit d'un montant de 3 222 \$ pour l'année 2005 et de 1 704 \$ pour l'année 2006, un rajustement correspondant étant apporté à la taxe nette et aux pénalités imposées conformément à l'article 285 de la LTA.

Signé à Hamilton (Ontario), ce 5^e jour de juillet 2010.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour d'août 2010.

S. Tasset

[TRADUCTION]

2006

Période	Total en argent selon les feuilles	Dépôts bancaires en argent	Argent en banque ne figurant pas sur les feuilles	Total du rev. brut (TPS inc.)	Coûts selon les feuilles	Produits du spa
Janvier	5 363,03 \$	3 071,91 \$	- \$	8 434,94 \$	2 867,10 \$	5 567,84 \$
Février	5 796,53 \$	3 399,38 \$	- \$	9 195,91 \$	2 877,38 \$	6 318,53 \$
Mars	3 948,98 \$	3 128,70 \$	- \$	7 077,68 \$	1 187,08 \$	5 890,60 \$
Avril	3 312,95 \$	1 770,00 \$	- \$	5 082,95 \$	1 031,98 \$	4 050,97 \$
Mai	760,00 \$	2 387,97 \$	- \$	3 147,97 \$	269,92 \$	2 878,05 \$
Juin	- \$	1 846,79 \$	134,00 \$	1 980,79 \$	- \$	1 980,79 \$
Juillet	- \$	1 025,42 \$	101,36 \$	1 126,78 \$	- \$	1 126,78 \$
Août	477,00 \$	1 661,14 \$	153,70 \$	2 291,84 \$	226,85 \$	2 064,99 \$
Septembre	3 386,00 \$	1 568,57 \$	- \$	4 954,57 \$	1 423,07 \$	3 531,50 \$
Octobre	5 392,90 \$	2 792,43 \$	- \$	8 185,33 \$	2 297,95 \$	5 887,38 \$
Novembre	3 938,32 \$	3 283,22 \$	- \$	7 221,54 \$	2 236,61 \$	4 984,93 \$
Décembre	4 080,80 \$	4 249,91 \$	- \$	8 330,71 \$	1 379,77 \$	6 950,94 \$
	<u>36 456,51 \$</u>	<u>30 185,44 \$</u>	<u>389,06 \$</u>	<u>67 031,01 \$</u>	<u>15 797,71 \$</u>	<u>51 233,30 \$</u>

Total du revenu brut (TPS inc.)	67 031,01 \$	
TPS incluse dans le revenu brut	<u>4 091,09 \$</u>	4 091,09 \$ TPS perçue sur le total du revenu brut
Revenu brut moins TPS	62 939,92 \$	<u>2 130,07 \$</u> TPS perçue selon la déclaration relative à la TPS
Salaires, etc. versés aux filles	<u>15 797,71 \$</u>	<u>1 961,02 \$</u> TPS perçue, non versée
Revenu brut du spa	47 142,21 \$	
Revenu du spa selon la déclaration de revenus	<u>32 963,09 \$</u>	62 939,92 \$ Revenu rajusté aux fins de la déclaration de la TPS
Rajustement au revenu du spa	<u>14 179,12 \$</u>	<u>35 095,00 \$</u> Revenu antérieurement déclaré aux fins de la TPS
		<u>27 844,92 \$</u> Rajustement à la ligne 101

Conclusion : Il n'y avait pas de feuilles de temps pour les mois de juin et de juillet 2006, mais des dépôts en argent et par carte de crédit ont été effectués au cours de cette période. Chaque relevé bancaire indiquait, pour les cartes de crédit, des dépôts plus élevés que ce qu'indiquaient les feuilles de temps quotidiennes. La contribuable a indiqué que les dépôts additionnels par carte de crédit se rapportaient aux tests effectués sur la salive et les cheveux. Tout le revenu est imposable et il faut apporter des rajustements aux déclarations de revenus.

Réf. LIR : 9(1), 152(4)

Réf. LTA : 221, 298(4)

Raj. final aux fins du rapport de vérification

Page 2/2

[TRADUCTION]

Cliente : JOYCE M. MIDDLETON

Vérificatrice : Debra Roberts

No du compte : 700186075

Date : le 1^{er} avril 2008

Fin de l'année : 2005, 2006

Objet : Rajustements finaux

Objectif : Calculer le rajustement final aux fins de la TPS.
Méthode : Indiquer le total du revenu tel qu'il a été calculé. Calculer la TPS sur le total du revenu. Soustraire la TPS perçue telle qu'elle est déclarée dans les déclarations de revenus.
Non mentionné dans les feuilles de temps quotidiennes. Faire le total des colonnes et soustraire le revenu déclaré dans la déclaration de revenus pour arriver au rajustement final du revenu.

2005

Période	Total en argent selon les feuilles	Dépôts bancaires en argent	Argent en banque ne figurant pas sur les feuilles	Total du rev. brut (TPS inc.)	Coûts selon les feuilles	Produits du spa
Janvier	5 129,27 \$	2 391,25 \$	- \$	7 520,52 \$	2 052,68 \$	5 467,84 \$
Février	8 838,75 \$	5 972,20 \$	- \$	14 810,95 \$	2 799,05 \$	12 011,90 \$
Mars	6 769,47 \$	3 119,44 \$	- \$	9 888,91 \$	2 369,22 \$	7 519,69 \$
Avril	6 294,47 \$	3 371,87 \$	-- \$	9 666,34 \$	2 139,28 \$	7 527,06 \$
Mai	5 342,81 \$	2 525,73 \$	-- \$	7 868,54 \$	2 066,07 \$	5 802,47 \$
Juin	5 442,07 \$	1 961,05 \$	- \$	7 403,12 \$	2 178,03 \$	5 225,09 \$
Juillet	6 960,87 \$	2 746,55 \$	- \$	9 707,42 \$	2 435,57 \$	7 271,85 \$
Août	8 755,27 \$	4 629,71 \$	- \$	13 384,98 \$	3 575,73 \$	9 809,25 \$
Septembre	8 285,14 \$	2 434,66 \$	- \$	10 719,80 \$	3 427,17 \$	7 292,63 \$
Octobre	7 507,11 \$	3 531,83 \$	- \$	11 038,94 \$	3 193,10 \$	7 845,84 \$
Novembre	6 573,74 \$	2 264,26 \$	- \$	8 838,00 \$	2 854,96 \$	5 983,04 \$
Décembre	7 045,81 \$	4 769,41 \$	- \$	11 815,22 \$	2 191,78 \$	9 623,44 \$
	<u>82 944,78 \$</u>	<u>39 717,96 \$</u>	- \$	<u>122 662,74 \$</u>	<u>31 282,64 \$</u>	<u>91 380,10 \$</u>

Total du revenu brut (TPS inc.)	122 662,74 \$	8 024,67 \$	TPS perçue sur le total du revenu brut
TPS incluse dans le revenu brut	<u>8 024,67 \$</u>	<u>3 434,97 \$</u>	TPS perçue selon la déclaration relative à la TPS
Revenu brut moins TPS	114 638,07 \$	<u>4 589,70 \$</u>	TPS perçue, non versée
Salaires, etc. versés aux filles	<u>31 282,64 \$</u>		
Revenu brut du spa	83 355,43 \$	114 638,07 \$	Revenu rajusté aux fins de la déclaration de la TPS
Revenu du spa selon la déclaration de revenus	<u>43 816,03 \$</u>	<u>49 074,00 \$</u>	Revenu antérieurement déclaré aux fins de la TPS
Rajustement au revenu du spa	<u>39 539,40 \$</u>	<u>65 564,07 \$</u>	Rajustement à la ligne 101

Raj. final aux fins du rapport de vérification

Page 1/2

RÉFÉRENCE : 2010CCI363

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2009-3235(GST)I
2010-12(IT)I

INTITULÉ : JOYCE MIDDLETON
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 14 juin 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable Campbell J. Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 5 juillet 2010

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : L'appelante elle-même
Avocate de l'intimée : M^e Marla Teeling

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : S/O

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada