

Dossier : 2017–4185(IT)G

ENTRE :

COLIN WOOD,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 8 et 9 janvier 2020, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Dominique Lafleur

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^e Osborne G. Barnwell

Avocat de l'intimée :

M^e Devon E. Peavoy

JUGEMENT

Les appels des nouvelles cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2011 et 2012 sont rejetés, avec dépens en faveur de l'intimée, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 19^e jour d'août 2020.

« Dominique Lafleur »

La juge Lafleur

Traduction certifiée conforme
ce 13^e jour de janvier 2021.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2020 CCI 87
Date : 20200819
Dossier : 2017-4185(IT)G

ENTRE :

COLIN WOOD,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Lafleur

I. APERÇU

[1] M. Colin Wood (M. Wood ou l'appelant) a interjeté appel devant notre Cour des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national (le ministre) dans des avis datés du 14 mars 2016 et produits aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi) pour les années d'imposition 2011 et 2012.

[2] Selon le ministre, M. Wood a omis de déclarer des revenus nets d'entreprise totalisant 226 613 \$ et 195 085 \$ pour les années d'imposition 2011 et 2012 respectivement. Pendant ces années, M. Wood a exercé une activité commerciale par l'intermédiaire de son entreprise individuelle, CW Marketing. Le ministre a également imposé des pénalités en application du paragraphe 163(2) de la Loi pour les deux années d'imposition. En outre, l'avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 a été délivré au-delà de la période normale de nouvelle cotisation établie aux termes du paragraphe 152(4) de la Loi.

[3] M. Wood et son comptable, M. Glen Lancaster, ont témoigné à l'audience, tout comme la vérificatrice de l'Agence du revenu du Canada (l'Agence), M^{me} Darcy Jackson, qui a procédé à la vérification des affaires fiscales de M. Wood.

[4] Dans les présents motifs, toute mention d'une disposition législative renvoie aux dispositions de la Loi. Je ferai également référence à M. Wood ou à CW Marketing de manière interchangeable.

II. QUESTION PRÉLIMINAIRE : LA PRESCRIPTION

[5] L'intimée estime que je ne devrais pas aborder la question de savoir si le ministre peut établir une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 au-delà de la période normale de nouvelle cotisation étant donné que M. Wood a fait une « [...] présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis [une] fraude en produisant [une] déclaration [...] » comme le prévoit le sous-alinéa 152(4)a)(i). L'intimée a fait remarquer que cette question n'a été soulevée ni dans l'avis d'appel initial déposé en octobre 2017 ni dans le nouvel avis d'appel modifié déposé en mars 2018.

[6] Dans l'arrêt *Dicosmo c. Canada*, 2017 CAF 60, la Cour d'appel fédérale a déclaré que la question de savoir si une cotisation est prescrite doit être expressément plaidée afin d'assurer l'équité et de permettre la présentation de tous les éléments de preuve à la Cour. Dans cet arrêt, la Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la juge Woods (*Dicosmo c. La Reine*, 2015 CCI 325), qui avait refusé d'examiner la question de savoir si une cotisation était prescrite parce que la question n'était pas soulevée dans l'avis d'appel. La juge Woods a fait les commentaires suivants :

[8] [...] Les contribuables sont tenus par les règles de la Cour applicables d'énoncer tous les renseignements essentiels dans leur avis d'appel, y compris les questions à trancher. L'équité exige que la Couronne puisse se fier à ces énoncés. Dans son avis d'appel, M. DiCosmo énonce les questions à trancher et la prescription n'en fait pas partie. Par conséquent, la Couronne n'a, à juste titre, présenté aucun élément de preuve à cet égard. Il serait injuste pour la Couronne que la Cour examine cette question, et je refuse de le faire.

[7] En l'espèce, l'intimée a souligné dans sa réponse initiale et dans sa réponse au nouvel avis d'appel modifié que M. Wood n'avait pas invoqué le paragraphe 152(4) dans ses actes de procédure (ou dans l'avis d'opposition signifié pour l'année d'imposition 2011) et que, par conséquent, ce paragraphe n'était pas en cause. L'appelant aurait reçu la réponse initiale faisant spécialement référence au paragraphe 152(4) avant que le nouvel avis d'appel modifié soit préparé et déposé par son avocat. M. Wood avait agi pour son propre compte lorsqu'il a déposé l'avis d'appel initial; toutefois, il a ensuite retenu les services d'un avocat et l'avis d'appel modifié a été déposé par celui-ci. L'avis donné par l'intimée dans ses actes de

procédure a donné à M. Wood et à son avocat la possibilité de soulever la question dans les actes de procédure modifiés, mais ils ne l'ont pas fait.

[8] Par conséquent, pour des motifs d'équité et compte tenu du fait que la question de la prescription n'a pas été soulevée par l'appelant dans ses actes de procédure, et compte tenu également du fait que l'intimée a délivré deux avis à M. Wood et à son avocat indiquant que le paragraphe 152(4) n'avait pas été mis en cause, je conclus que la question de la prescription n'est pas correctement soumise à la Cour et je refuse de l'examiner.

III. QUESTIONS EN LITIGE

[9] Les questions à trancher sont les suivantes :

- i) si des sommes totalisant 226 613 \$ et 195 085 \$ doivent être ajoutées dans le calcul du revenu net d'entreprise de M. Wood pour les années d'imposition 2011 et 2012 respectivement;
- ii) si les pénalités prévues au paragraphe 163(2) doivent être imposées pour les années d'imposition 2011 et 2012.

IV. LE DROIT

[10] Les dispositions applicables de la Loi sont l'article 3 et les paragraphes 9(1), 163(2) et 163(3), qui sont reproduits à l'annexe A ci-jointe.

V. LES FAITS

5.1 L'entreprise de vente aux enchères : 2011

[11] En 2011, M. Wood participait à une entreprise qui proposait des enchères à un sou sur Internet par l'intermédiaire d'un site Web appelé « bidwee.com » (l'entreprise de vente aux enchères).

[12] M. Shivdat Ganesh possédait et gérait l'entreprise de vente aux enchères en tant qu'entreprise individuelle portant le nom de SG Marketing. À titre d'exploitant d'une entreprise individuelle appelée CW Marketing, M. Wood fournissait des services d'exécution des commandes, d'expédition et de service à la clientèle en tant que sous-traitant. Une société appelée MJ Marketing Ventures Inc. (MJ Marketing),

qui appartient à M. Martin Juchniewicz, un ami de longue date de M. Wood, était également un sous-traitant.

[13] Le site Web a commencé à fonctionner en août 2011 après six mois de préparation. Les enchérisseurs payaient des frais non remboursables pour faire une petite surenchère. Chaque enchère prolongeait le délai de fermeture, et l'objectif était d'être l'enchérisseur le plus offrant lorsque l'horloge s'arrêtait. Contrairement à la plupart des enchères, où seul l'adjudicataire de la mise paie, cette méthode a généré un profit, car tout le monde payait des frais pour enchérir par carte de crédit. Les paiements passaient par Moneris (le système de traitement de la Banque Royale du Canada) pour être versés au compte commercial de SG Marketing à la Banque Royale du Canada (RBC). Selon M. Wood, SG Marketing lui versait une commission selon les ventes, qui lui était transférée directement sur son compte bancaire à la RBC.

[14] L'entreprise de vente aux enchères a connu un grand succès, réalisant environ 1,6 million de dollars de ventes, jusqu'à sa quatrième ou cinquième semaine de fonctionnement, lorsque Moneris a gelé le compte de commerçant de SG Marketing en raison du volume excessif de transactions. Cela a entraîné la fermeture du site Web, la fermeture de l'entreprise de vente aux enchères et un litige dans lequel furent engagés M. Ganesh, SG Marketing, M. Glen Lancaster (le comptable de M. Wood, M. Ganesh et M. Juchniewicz), Moneris, RBC, Harris Bank et une partie américaine. Selon le témoignage de M. Wood, le litige a débuté fin 2011 ou début 2012.

[15] En 2018 ou au début de 2019, les parties ont finalement conclu un accord. SG Marketing a dû verser 150 000 \$ US à la RBC et renoncer à 550 000 \$ US, soit le solde des fonds sur le compte de commerçant bloqué.

[16] Dans l'intervalle, les enchérisseurs ont demandé à être remboursés. L'entreprise a commencé à rembourser les clients. Elle a également proposé une option de rétrofacturation, qui permettait aux clients d'annuler un paiement dans son intégralité par l'intermédiaire de leur carte de crédit. En conséquence, il y a eu environ un million de dollars de remboursements et de rétrofacturations; ainsi le solde du compte de commerçant de SG Marketing est rapidement devenu négatif. Cependant, le compte bancaire de M. Wood n'a pas été touché.

5.2 L'entreprise de DVD : 2012

[17] En 2012, M. Wood a vendu des DVD en ligne sous le nom de CW Marketing et en collaboration avec MJ Marketing (l'entreprise de DVD).

[18] M. Wood s'occupait de l'exécution des commandes, de l'expédition et du service à la clientèle. MJ Marketing gérait le site Web et s'occupait de la publicité. Les clients payaient les DVD en ligne par carte de crédit. Ces transactions par carte de crédit étaient traitées par Moneris ou TD Merchant Services, qui prélevaient des frais et déposaient le solde restant sur les comptes de commerçant de M. Wood. Cet argent était ensuite transféré à son compte bancaire américain et enfin à son compte bancaire canadien.

[19] Comme M. Wood recevait tous les revenus, il payait toutes les dépenses, telles que les frais d'expédition et de publicité et les salaires des employés.

[20] Les comptes de commerçant de M. Wood ont été fermés en 2012 en raison du volume élevé de remboursements et de rétrofacturations.

5.3 Les accusations pénales : 2013

[21] Au milieu de l'année 2013, M. Wood a été accusé de fraude, de crime organisé et de possession de produits du crime relativement au commerce de DVD. La police a saisi tous ses documents d'entreprise, ses ordinateurs et son matériel.

[22] M. Wood a plaidé coupable à une accusation de fraude contre Moneris. En novembre 2014, il a été condamné à payer une amende et une restitution totale de 130 000 \$. Cette affaire criminelle s'est conclue alors que M. Wood faisait l'objet d'une vérification par l'Agence.

[23] Selon le témoignage de M. Wood, la police a refusé de lui renvoyer les documents de son entreprise et ses biens.

VI. THÈSES DES PARTIES

6.1 La thèse de l'appelant

[24] En ce qui concerne l'année 2011, l'appelant fait valoir que le montant non déclaré était un revenu non gagné qui n'a pas la qualité de revenu au sens de la Loi et n'est donc pas imposable. Ces fonds ont été versés par SG Marketing à M. Wood

pour couvrir ses dépenses, soit l'achat de produits pour la vente aux enchères, et en prévision de travaux futurs, c.-à-d. l'expédition de produits aux adjudicataires de la vente aux enchères. Cependant, le cycle de recettes n'a jamais été achevé, car M. Wood ne pouvait plus expédier de produits après la fermeture du site Web. En outre, M. Wood ne savait pas s'il devait rembourser ou non l'argent à SG Marketing en raison des demandes de remboursement des clients ou à Moneris en raison de la poursuite judiciaire imminente.

[25] L'appelant a comparé le revenu non gagné à une créance irrécouvrable et a renvoyé la Cour à la décision *Flexi-Coil Ltd. c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 811 (QL), 96 DTC 6350 (CAF), en faisant valoir que, lorsqu'une créance devient irrécouvrable, il s'agit d'une question qui relève du jugement du contribuable lui-même en tant qu'homme d'affaires prudent et que la Cour devrait s'en remettre au jugement commercial de M. Wood.

[26] L'appelant a également souligné la décision de la Cour suprême du Canada intitulée *Ikea Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 196, au paragraphe 37, 1998 CanLII 848 (arrêt *Ikea*), dans laquelle la Cour suprême a conclu qu'un revenu est gagné lorsque le droit du contribuable à ce revenu est absolu et ne fait l'objet d'aucune restriction, contractuelle ou autre, quant à sa disposition, son utilisation ou sa jouissance. Comme le droit de M. Wood aux revenus de SG Marketing n'était pas absolu, il n'était donc pas imposable.

[27] En ce qui concerne l'année 2012, l'appelant fait valoir que des dépenses d'entreprise supplémentaires totalisant 193 643 \$ payés à MJ Marketing pour des services de publicité et de marketing effectués dans le cadre de l'entreprise de DVD devraient être déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise de M. Wood.

[28] En ce qui concerne les pénalités imposées en application du paragraphe 163(2), M. Wood soutient que son comportement n'a pas atteint le seuil de la faute lourde parce qu'il a exercé son jugement commercial et a consulté son comptable, qui a une trentaine d'années d'expérience et sur lequel il s'est appuyé pendant 15 ans.

6.2 La thèse de l'intimée

[29] L'intimée fait valoir que les sommes versées à M. Wood par SG Marketing et M. Ganesh en 2011 étaient imposables à titre de revenus de commissions reçus par l'appelant. Ces sommes n'ont pas été payées à tort à M. Wood. En outre, M. Wood n'a pas indiqué les transferts relatifs à des biens ou à des services non encore fournis.

Un litige se profilait à l'horizon, mais l'argent que M. Wood avait reçu en 2011 était encore un revenu aux fins de l'impôt sur le revenu. Le fait de ne pas savoir si l'on devra rembourser de l'argent à l'avenir ne change rien au fait que l'argent constitue ou non un revenu au cours d'une année d'imposition. M. Wood a simplement expliqué les raisons pour lesquelles il était confus quant à la déclaration des revenus. La plupart des transferts ont été effectués par SG Marketing; toutefois, certains provenaient d'autres sources, ce que M. Wood n'a pas expliqué.

[30] En outre, ces paiements ne constituaient pas des revenus non gagnés, car le droit de M. Wood à ces revenus était absolu et n'était soumis à aucune restriction ou condition. SG Marketing n'a jamais exigé le remboursement de l'argent, et M. Wood ne l'a jamais remboursé.

[31] En général, les revenus doivent être déclarés et imposés dans l'année où ils sont perçus. En outre, l'alinéa 12(1)a prévoit qu'un contribuable doit déclarer les revenus reçus pour des biens ou des services non encore livrés. Toutefois, l'appelant n'a produit aucune preuve à cet égard.

[32] En ce qui concerne l'année d'imposition 2012, l'intimée fait valoir que la Cour ne devrait pas admettre l'authenticité des factures et des reçus prétendument délivrés par MJ Marketing et produits en preuve à l'audience pour justifier la déduction supplémentaire, car 1) ils ont été présentés à une étape très tardive de la présente instance, 2) M. Juchniewicz était un ami de longue date de M. Wood, et 3) M. Juchniewicz n'a pas témoigné. De plus, M. Wood n'a jamais expliqué la raison d'être commerciale de ces dépenses. Les factures portent simplement la mention [TRADUCTION] « Publicité/Marketing », mais représentent des sommes importantes.

[33] Enfin, les pénalités imposées aux termes du paragraphe 163(2) devraient être maintenues parce que M. Wood a délibérément choisi de ne pas déclarer le revenu en 2011. Il n'a jamais eu non plus de teneur de livres pour l'aider à faire le suivi de ses revenus et de ses dépenses.

VII. DISCUSSION

[34] Pour les motifs qui suivent, les appels interjetés relativement aux années d'imposition 2011 et 2012 sont rejetés, avec un seul ensemble de dépens en faveur de l'intimée.

7.1 Le fardeau de la preuve

[35] Le ministre n'est pas lié par une déclaration ou des renseignements fournis par un contribuable, ou en son nom, et peut utiliser une autre méthode de vérification pour fixer l'impôt à payer (paragraphe 152(7)).

[36] En l'espèce, M^{me} Jackson a utilisé la méthode des dépôts, qui est une méthode de vérification de rechange acceptable.

[37] Dans la décision *Cantore c. La Reine*, 2010 CCI 367, au paragraphe 12, le juge Hogan a décrit la méthode de dépôt comme suit :

La méthode des dépôts est fondée sur une analyse de tous les dépôts effectués dans l'ensemble des comptes bancaires du contribuable. Le ministre suppose que les dépôts constituent des revenus imposables. Le revenu net est calculé en soustrayant les fonds virés entre les comptes bancaires du contribuable ainsi que les sommes empruntées par le contribuable. La Cour a reconnu que la méthode des dépôts est une méthode de vérification de rechange appropriée.

[38] M^{me} Jackson a obtenu les relevés bancaires et les relevés de cartes de crédit par l'intermédiaire des banques, car M. Wood n'a fourni aucun document au cours de la vérification. Elle avait cru comprendre que MJ Marketing et CW Marketing étaient partenaires dans une entreprise de DVD. M^{me} Jackson a également procédé à la vérification des affaires fiscales de MJ Marketing et de M. Juchniewicz. Elle a demandé un rapprochement des dépenses de publicité, d'achats et de frais d'expédition, mais n'a jamais reçu un tel rapprochement de la part de M. Wood ou de son comptable. Elle n'a donc pas été en mesure de faire un rapprochement de toutes les dépenses déclarées par M. Wood.

[39] En règle générale, dans les appels en matière fiscale, le fardeau de la preuve incombe au contribuable. M. Wood a donc le fardeau d'infirmer les hypothèses de fait du ministre et de prouver, selon la prépondérance des probabilités, les faits justifiant sa thèse, tandis que le ministre a le fardeau de prouver, selon la prépondérance des probabilités, les faits justifiant l'imposition de pénalités (au paragraphe 163(3)).

[40] Afin de contester avec succès les nouvelles cotisations en question, M. Wood doit présenter des témoignages détaillés et convaincants, et des éléments de preuve à l'appui si possible, pour expliquer les différents dépôts figurant dans ses comptes bancaires et les motifs justifiant leur exclusion du calcul de ses revenus. Par exemple, M. Wood peut parvenir à cette fin soit en établissant selon la prépondérance des

probabilités des faits nouveaux, non pris en compte par le ministre, montrant que le revenu non déclaré n'était pas imposable, soit en démontrant que les hypothèses de fait du ministre sont erronées.

[41] Il existe également une deuxième façon de contester une évaluation de la valeur nette (ou une évaluation réalisée à l'aide de la méthode des dépôts), à savoir, montrer qu'elle est en quelque sorte intrinsèquement défectueuse. Comme l'a expliqué le juge Bowman (plus tard juge en chef) dans la décision *Bigayan c. La Reine*, 1999 CanLII 86, 2000 DTC 1619 (CCI), aux paragraphes 3-4 :

3 Le meilleur moyen de contester une cotisation fondée sur la valeur nette est de produire la preuve de ce qu'est véritablement le revenu du contribuable. Un moyen moins satisfaisant, mais néanmoins acceptable, est décrit par le juge Cameron dans l'affaire *Chernenkoff v. Minister of National Revenue*, 49 DTC 680, à la page 683 :

[TRADUCTION]

En l'absence de documents, l'autre moyen offert à l'appelant consistait à prouver que, même après une application en règle de la formule de la valeur nette, les cotisations étaient erronées.

4 Ce moyen de contester une cotisation fondée sur la valeur nette est reconnu, mais, même après que l'on a procédé aux rajustements, on reste avec le sentiment trouble que la vérité n'a pas été pleinement découverte. Il est peu probable que l'on rende parfait en le modifiant un instrument qui, par nature, est imparfait. L'appelant a choisi d'utiliser le deuxième moyen.

[42] Il est possible que l'appelant ne se décharge pas de son fardeau si l'intimée conteste avec succès les éléments de preuve produits à l'audience, si des éléments de preuve sont contradictoires ou si la Cour tire une conclusion négative du fait que l'appelant n'a pas produit les éléments de preuve importants qui étaient à sa disposition. Ainsi, la crédibilité de M. Wood et la suffisance de sa preuve seront déterminantes (*Landry c. La Reine*, 2009 CCI 399, au paragraphe 47, 2009 DTC 1359; *Roy c. La Reine*, 2006 CCI 226, 2008 DTC 3224). Toutefois, notre Cour peut également examiner le caractère raisonnable dans l'ensemble des nouvelles cotisations lorsqu'elle décide d'accueillir ou non les appels.

[43] Lorsque j'examine la crédibilité d'un témoin, je peux tenir compte des incohérences, de l'attitude et du comportement du témoin, des motifs qu'aurait le témoin de rendre un faux témoignage et de la teneur générale de la preuve. Comme la juge Valerie Miller l'a affirmé dans la décision *Nichols c. La Reine*, 2009 CCI 334, 2009 DTC 1203, au paragraphe 23 :

[23] En matière de crédibilité, je peux tenir compte des incohérences ou des faiblesses que comporte le témoignage des témoins, y compris les incohérences internes (si le témoignage change pendant que le témoin est à la barre ou s'il diverge du témoignage rendu à l'interrogatoire préalable), les déclarations antérieures contradictoires et les incohérences externes (soit lorsque le témoignage est incompatible avec des éléments de preuve indépendants que j'ai acceptés). Il m'est ensuite loisible d'apprécier l'attitude et le comportement du témoin. Troisièmement, je peux rechercher si le témoin a des raisons de rendre un faux témoignage ou d'induire la Cour en erreur. Enfin, je peux prendre en compte la teneur générale de la preuve. C'est-à-dire que j'ai toute latitude pour rechercher si l'examen du témoignage à la lumière du sens commun donne à penser que les faits exposés sont impossibles ou hautement improbables.

[44] Pour les motifs qui suivent, que je présenterai en plus amples détails ultérieurement, je conclus que M. Wood n'a pas démontré que l'hypothèse du ministre selon laquelle il avait omis de déclarer un revenu brut d'entreprise s'élevant à 236 956 \$ et à 1 154 356 \$ en 2011 et 2012 respectivement était erronée. Je conclus également que les sommes totalisant 226 613 \$ et 195 085 \$ doivent être ajoutées au calcul du revenu net d'entreprise de M. Wood pour les années d'imposition 2011 et 2012 respectivement.

[45] M. Wood ne s'est pas opposé à l'inclusion de la somme de 1 154 356 \$ dans le calcul de son revenu brut d'entreprise pour 2012, et n'a pas établi, selon la prépondérance des probabilités, la nature non imposable des sommes reçues de SG Marketing et de M. Ganesh et d'autres en 2011 ou l'authenticité des trois factures de MJ Marketing produites en preuve afin de justifier les déductions d'entreprise supplémentaires pour 2012.

[46] Il y avait simplement un manque d'éléments de preuve relativement à certains faits importants, plus précisément à la nature des sommes reçues de SG Marketing, de M. Ganesh et d'autres en 2011 et sur les prétendues dépenses supplémentaires d'entreprise en 2012. Je conclus également que les témoignages de M. Wood et de M. Lancaster ne sont ni fiables ni crédibles à bien des égards.

[47] En outre, je conclus que le ministre a établi, selon la prépondérance des probabilités, les faits justifiant les pénalités imposées aux termes du paragraphe 163(2) pour les deux années d'imposition.

7.2 L'entreprise de vente aux enchères : 2011

[48] En ce qui concerne l'année d'imposition 2011, M^{me} Jackson a conclu que le revenu des ventes devrait être augmenté de 236 956 \$ et qu'une somme totale de

226 613 \$ devait être ajoutée au revenu net d'entreprise de M. Wood après avoir pris en compte une déduction de 10 343 \$ pour les frais bancaires déductibles. Outre les frais bancaires, M^{me} Jackson a vérifié les dépenses déclarées par M. Wood dans sa déclaration.

[49] Au cours de la vérification, M. Wood a indiqué à M^{me} Jackson que le chiffre proposé pour l'augmentation du revenu des ventes représentait les sommes que SG Marketing lui avait remboursées pour les dépenses qu'il avait payées au nom de SG Marketing. M^{me} Jackson a essayé d'obtenir une confirmation de SG Marketing sur la nature de ces transferts, mais sa demande est restée sans réponse. L'un des chèques indique qu'il était destiné à des frais de [TRADUCTION] « publicité et soutien », tandis que les autres n'indiquent pas la raison du paiement.

[50] Un examen des relevés des comptes de commerçant de Moneris et de TD de M. Wood a révélé un chiffre d'affaires total de 253 773 \$. Un examen des différents relevés de compte bancaire de M. Wood a montré que divers dépôts (par chèque, traite ou autres types de transfert) effectués par SG Marketing, SGCW Worldwide Media Inc, JS Marketing ou Justin Sims et M. Ganesh s'élevaient à 260 873 \$. M^{me} Jackson a donc conclu que les ventes totales de M. Wood s'élevaient à 514 646 \$. Cependant, M. Wood a seulement déclaré 277 690 \$ dans sa déclaration de revenus, soit une différence de 236 956 \$.

[51] L'examen des éléments de preuve présentés au procès indique également que les sommes reçues de SG Marketing et de M. Ganesh totalisaient 232 373 \$: les dépôts sur les comptes bancaires de M. Wood ont été effectués à partir du 4 juillet 2011 et se sont terminés le 16 septembre 2011. M. Wood a également reçu des sommes totalisant 6 400 \$ de SGCW Worldwide Media Inc. en février et en mars 2011 et des sommes totalisant 22 100 \$ de Justin Sims et de JS Marketing en avril et décembre 2011.

7.2.1 Nature des sommes reçues de personnes autres que SG Marketing et M. Ganesh

[52] M. Wood n'a présenté aucune preuve quant à la nature des sommes totalisant 28 500 \$ reçues de personnes autres que SG Marketing et M. Ganesh au cours de l'année d'imposition 2011. Étant donné l'absence de preuve sur la nature de ces sommes, je les considérerai comme imposables aux termes de la Loi et comme ayant été correctement incluses dans le calcul du revenu brut d'entreprise de M. Wood.

7.2.2 Nature des sommes reçues de SG Marketing et de M. Ganesh

[53] Quant aux sommes transférées aux comptes bancaires de M. Wood par SG Marketing et M. Ganesh, je conclus qu'il s'agissait de commissions pour des services rendus par M. Wood à SG Marketing en 2011. Par conséquent, la somme de 232 373 \$ était imposable et a été correctement incluse dans le calcul du revenu brut d'entreprise de M. Wood en 2011.

Le témoignage de l'appelant

[54] Le témoignage de M. Wood au procès n'était pas conforme à ses déclarations antérieures à l'Agence ni aux déclarations faites dans l'avis d'opposition et dans le nouvel avis d'appel modifié. Le témoignage de M. Wood était confus, peu clair et semblait incomplet, et par conséquent, pour ce motif, je conclus qu'il était peu fiable et crédible. M. Wood ne s'est pas acquitté du fardeau qui lui incombait d'établir, même à première vue, que les sommes transférées par SG Marketing et M. Ganesh sur ses comptes bancaires ne devraient pas être incluses dans le calcul de son revenu brut d'entreprise. Aucun élément de preuve n'a été présenté au procès quant aux sommes réellement reçues, le cas échéant, qui représentent des paiements pour des services devant être rendus ultérieurement et pour lesquels une provision pourrait être demandée aux termes de la Loi, ou représentant un prêt ou une avance de quelque sorte.

[55] La vérification a duré de 2014 à 2016 et, au cours de celle-ci, M. Wood avait indiqué à M^{me} Jackson que les sommes qui lui avaient été versées par SG Marketing et M. Ganesh représentaient le remboursement de prêts accordés à SG Marketing. Toutefois, à l'étape de la vérification, M. Wood n'a présenté aucun élément de preuve d'un prêt ou d'une avance accordé à SG Marketing.

[56] À l'étape de l'appel administratif, malgré son affirmation dans l'avis d'opposition selon laquelle le prêt à SG Marketing pouvait être vérifié par des états financiers vérifiés préparés par SG Marketing, M. Wood n'a jamais fourni de documents ni aucun autre type d'élément de preuve pour étayer son affirmation.

[57] Les paragraphes 3 et 9 du nouvel avis d'appel modifié, daté du 15 mars 2018, font référence aux sommes reçues de SG Marketing comme des [TRADUCTION] « commissions » pour les services de M. Wood et non comme le remboursement d'un prêt. Ces paragraphes sont rédigés ainsi :

[TRADUCTION]

3. La convention d'honoraires pour les services de [M. Wood] prévoyait qu'il percevrait une commission sur ses ventes. Il s'agissait d'une somme intégrée dans les ventes effectuées lors de la vente aux enchères en ligne.

[...]

9. [M. Wood] [...] a sincèrement cru qu'il était préférable que les commissions qu'il a reçues ne soient PAS déclarées comme ses revenus à ce moment-là, car la résolution du procès pourrait très bien entraîner la récupération des commissions plus d'autres frais.

[58] Au procès, M. Wood a témoigné qu'il avait consacré temps et argent à l'entreprise de vente aux enchères au cours des six mois nécessaires à sa mise sur pied. Toutefois, M. Wood a ajouté qu'il n'avait jamais discuté avec M. Ganesh pour savoir si les dépenses qu'il avait engagées constituaient un prêt (des avances) à SG Marketing, et il a déclaré qu'il n'estimait pas que la somme reçue par la suite était un remboursement de prêt. Pourtant, il a témoigné plus tard qu'après l'effondrement de l'entreprise de vente aux enchères, M. Ganesh lui a dit que les différentes sommes payées par SG Marketing et M. Ganesh pourraient être traitées comme un prêt de SG Marketing pour couvrir le travail que M. Wood avait fait avant le lancement de l'entreprise et qu'ils discuteraient du remboursement plus tard. M. Wood a reconnu que M. Ganesh n'a jamais exigé le remboursement de ces sommes.

[59] De plus, M. Wood a également déclaré avoir reçu des fonds de SG Marketing pour des commandes qui avaient déjà été expédiées, pour des commandes en attente d'expédition et pour des commandes en attente d'un adjudicataire aux enchères. Les sommes reçues de SG Marketing et de M. Ganesh ont été versées pour couvrir ses dépenses (pour acheter des produits pour la vente aux enchères) et en prévision de travaux futurs (pour expédier des produits aux adjudicataires des enchères). Toutefois, comme il est indiqué ci-dessus, aucun élément de preuve n'a été présenté au procès quant au montant de ces différents types de paiements qui auraient été effectués, le cas échéant.

Le défaut de faire témoigner M. Ganesh

[60] Dans l'arrêt *Imperial Pacific Greenhouses Ltd. c. Canada*, 2011 CAF 79, au paragraphe 14 (arrêt *Imperial Pacific*), la Cour d'appel fédérale a déclaré qu'un juge de la Cour canadienne de l'impôt peut tirer une conclusion défavorable du fait qu'une partie n'a pas appelé un témoin à comparaître, en particulier si le témoignage aurait été essentiel pour établir un fait important.

[61] En l'espèce, le témoignage de M. Ganesh était essentiel pour établir la nature des sommes transférées par SG Marketing et M. Ganesh sur les comptes bancaires de M. Wood, c.-à-d. répondre à la question de savoir s'il s'agissait du remboursement d'avances accordées par M. Wood pendant la phase de création de l'entreprise, ou de prêts accordés par SG Marketing et M. Ganesh pendant l'exploitation de l'entreprise (p. ex., pour couvrir les dépenses de M. Wood), ou des commissions pour des services rendus ou à rendre (p. ex., pour un travail ultérieur).

[62] M. Wood n'a pas cité M. Ganesh à comparaître et je n'ai reçu aucune explication crédible justifiant son absence. J'estime que je dois tirer une conclusion négative du fait que l'appelant n'a pas fait témoigner M. Ganesh à l'audience et que le témoignage de celui-ci aurait été défavorable à M. Wood.

[63] En outre, je conclus également qu'il aurait été raisonnable de s'attendre à ce que des documents décrivant la relation entre les différentes parties à l'entreprise de vente aux enchères et leurs obligations mutuelles soient présentés à l'audience. Je reconnais que M. Wood a eu du mal à produire ces documents en raison de la saisie de registres et de dossiers par la police, mais M. Ganesh aurait pu être convoqué pour apporter les documents pertinents. Cette documentation aurait permis à la Cour de se prononcer sur la nature des paiements effectués par SG Marketing et M. Ganesh à M. Wood.

Le témoignage du comptable n'était pas fiable

[64] Le témoignage de M. Lancaster concernant l'entreprise de vente aux enchères était parfois étonnamment vague. Je conclus également que son témoignage concernant la nature des sommes reçues par M. Wood n'est pas fiable. M. Lancaster a déclaré qu'il était parfois difficile durant la préparation de la déclaration de revenus de M. Wood de 2011 de déterminer si les sommes versées à M. Wood par SG Marketing et M. Ganesh devaient être incluses dans les revenus, qu'il s'agisse de fonds utilisés pour acheter des produits pour les enchères ou de fonds appartenant à Moneris.

[65] M. Lancaster a également témoigné qu'il n'avait pas accès aux documents de l'entreprise de M. Wood parce que la police les avait saisis. Cependant, les éléments de preuve montrent que les dossiers commerciaux de M. Wood n'ont été saisis par la police qu'au milieu de l'année 2013. Cela signifie qu'en 2012, tous les documents de l'entreprise étaient disponibles afin de déterminer la nature des sommes reçues par M. Wood. En outre, M. Lancaster était également le comptable de M. Ganesh et de SG Marketing. Il lui aurait été facile d'obtenir les renseignements nécessaires.

[66] En outre, M. Lancaster a eu du mal à se souvenir du nom de l'entreprise, et il ne pouvait pas se rappeler quand l'action en justice a commencé, bien qu'il y était nommé comme partie défenderesse.

[67] Je remarque également que, dans l'avis d'opposition qu'il a préparé en 2016, M. Lancaster a indiqué que les différentes sommes versées par SG Marketing et M. Ganesh visaient le remboursement d'un prêt, que le montant du prêt pourrait faire l'objet d'une vérification dans des états financiers vérifiés préparés par SG Marketing et que ces documents pourraient être produits sur demande. Il a en outre indiqué que des dépenses avaient été payées par M. Wood au nom de SG Marketing, mais n'avaient pas été prises en considération. L'avis d'opposition a été déposé en 2016, c'est-à-dire quatre ans après le début présumé du litige. Compte tenu de ce décalage, j'estime que M. Wood et M. Lancaster ont eu suffisamment de temps pour déterminer la nature des sommes en question. M. Lancaster et M. Wood n'ont pas fait d'efforts raisonnables pour déterminer la nature des sommes reçues de SG Marketing et de M. Ganesh. M. Lancaster a témoigné qu'il ne disposait pas de tous les faits nécessaires pour se faire une opinion. Toutefois, comme je l'ai conclu précédemment, en 2012, M. Wood et M. Lancaster ont eu accès à tous les documents nécessaires pour répondre à cette question.

L'argument des revenus non gagnés

[68] Enfin, j'aborderai l'argument du revenu non gagné soulevé par l'appelant, qui n'a aucun fondement.

[69] Selon la Loi, le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition comprend le revenu du contribuable pour l'année provenant de chacune de ses entreprises (alinéa 3a)). Le paragraphe 9(1) dispose ce qui suit : « [...] le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise [...] pour une année d'imposition est le bénéficiaire qu'il en tire pour cette année ».

[70] Comme l'a indiqué la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Canderel Ltée c. Canada* [1998] 1 R.C.S. 147, aux paragraphes 29, 50 et 53, 98 DTC 6100, un contribuable est libre d'utiliser la méthode la plus utile pour déterminer ses profits, à condition que la méthode adoptée ne soit pas incompatible avec les principes commerciaux bien acceptés, la Loi et les principes établis de la jurisprudence et qu'elle donne une image exacte du profit réalisé au cours de l'année. La détermination du bénéfice est une question de droit et doit tenir compte de toute disposition expresse applicable de la Loi.

[71] Dans l'arrêt *Ikea* (paragraphe 37), la Cour suprême du Canada a déclaré que toute somme ayant la qualité de revenu qui est reçue ou réalisée par un contribuable sans condition ou restriction quant à son utilisation est imposable dans l'année où elle est reçue ou réalisée, sous réserve de toute disposition contraire de la Loi ou d'une autre règle de droit.

[72] Comme je l'ai mentionné précédemment, aucun élément de preuve n'a été produit au procès en vue de permettre à la Cour d'établir si des sommes que M. Wood aurait possiblement reçues étaient liées à des services non encore fournis ou encore si des sommes lui auraient été versées par erreur. Comme il est indiqué dans le nouvel avis d'appel modifié, M. Wood a reçu des commissions de SG Marketing pour des services rendus. Aucun élément de preuve fiable et crédible n'a été présenté quant à l'existence de conditions ou de restrictions liées à ces sommes. Par conséquent, je conclus que la somme totale de 232 373 \$ a été incluse à juste titre dans le calcul du revenu brut d'entreprise de M. Wood.

7.3 L'entreprise de DVD : 2012

[73] En ce qui concerne l'année d'imposition 2012, M^{me} Jackson a conclu que le revenu des ventes devrait être augmenté de 1 154 356 \$ et qu'une somme totale de 195 085 \$ devait être ajoutée au revenu net d'entreprise de M. Wood. Quant à l'année d'imposition 2011, M^{me} Jackson n'a pas été en mesure de faire un rapprochement des dépenses totalisant 1 360 078 \$ que M. Wood a déclarées dans sa déclaration de revenus de 2012. Elle a décidé d'accepter les dépenses telles que déclarées et a autorisé des déductions supplémentaires d'une somme totale de 959 271 \$.

[74] Les relevés de compte de commerçant de Moneris et de TD de M. Wood indiquent un total de 3 094 415 \$ en termes de ventes, mais M. Wood a seulement déclaré la somme de 1 940 059 \$ dans sa déclaration de revenus, la différence étant de 1 154 356 \$.

[75] M. Wood ne s'est pas opposé à l'inclusion d'une somme de 1 154 356 \$ dans le calcul de son revenu brut d'entreprise. Toutefois, il soutient que des dépenses supplémentaires totalisant 193 643 \$ pour des services de publicité et de marketing fournis par MJ Marketing sont déductibles. Il a produit des copies de trois factures ou reçus (les trois factures) prétendument délivrés par MJ Marketing, datés du 30 juin 2012, du 31 juillet 2012 et du 31 août 2012, auxquels étaient jointes des copies des relevés de compte bancaire de l'entreprise de M. Wood attestant divers retraits en espèces totalisant 193 643 \$.

[76] M. Wood a témoigné que MJ Marketing était payée en espèces pour ses services puisqu'il n'y avait pas de limite pour les retraits en espèces de son compte bancaire alors qu'il y avait une limite pour les virements électroniques. Il y a eu neuf retraits d'espèces pour la première facture, huit pour la deuxième et sept pour la troisième.

[77] Pour les motifs qui suivent, je conclus que M. Wood n'a pas réussi à établir, selon la prépondérance des probabilités, que des dépenses supplémentaires d'une somme totale de 193 643 \$ sont déductibles.

La vérification

[78] M^{me} Jackson n'a reçu aucune copie des trois factures au cours de sa vérification. M^{me} Jackson a également témoigné qu'elle ne s'était pas renseignée sur les nombreux retraits importants d'espèces effectués sur les comptes bancaires de M. Wood.

[79] La preuve démontre que M^{me} Jackson n'a pas effectué de vérification des dépenses déclarées par M. Wood en raison d'un manque de documentation. M^{me} Jackson a accepté la déduction de toutes les dépenses qui ont été déclarées. Ces dépenses s'élevaient à 1 360 078 \$, dont 631 807 \$ en dépenses publicitaires et 561 583 \$ en dépenses diverses (y compris les frais d'expédition).

[80] Elle a également autorisé les déductions supplémentaires suivantes : 415 654 \$ pour les frais bancaires, 358 700 \$ pour les paiements effectués par chèque, virement électronique et traite sur le compte bancaire de MJ Marketing, et 184 917 \$ pour les écarts dans les ventes. L'appelant n'a pas tenté de rapprocher les dépenses supplémentaires et les dépenses dont la vérificatrice avait déjà autorisé la déduction. Il est donc possible que les premières aient figuré parmi celles qui étaient déjà déduites à l'étape de la vérification, puisque la vérificatrice a autorisé la

déduction de 631 807 \$ en dépenses publicitaires, vraisemblablement versées à MJ Marketing.

[81] M^{me} Jackson n'a pas traité les retraits en espèces comme des dépenses déductibles dans le calcul du revenu d'entreprise de M. Wood. Elle a témoigné que la majorité des dépôts au compte bancaire de MJ Marketing ont été effectués par virement électronique et que M. Juchniewicz avait déclaré au cours de la vérification que CW Marketing transmettait tous ses paiements par virement électronique. En outre, M^{me} Jackson n'a pas pu trouver de dépôts correspondants sur le compte bancaire de MJ Marketing.

[82] Après avoir examiné les trois factures, M^{me} Jackson a conclu qu'il n'était pas logique de conclure que les factures représentaient des sommes payées à MJ Marketing, car il y avait un historique de transferts électroniques entre CW Marketing et MJ Marketing. En outre, des virements électroniques figuraient sur les relevés bancaires de MJ Marketing, mais il n'y avait aucun dépôt en espèces d'une somme aussi importante que celle indiquée sur les trois factures. Je suis d'accord avec M^{me} Jackson.

Le défaut de faire témoigner M. Juchniewicz

[83] Comme je l'ai mentionné précédemment, la Cour d'appel fédérale a déclaré dans l'arrêt *Imperial Pacific* qu'un juge de la Cour canadienne de l'impôt peut tirer une conclusion défavorable du fait qu'une partie n'a pas appelé un témoin à comparaître, surtout si le témoignage aurait été essentiel pour établir un fait important.

[84] En l'espèce, le témoignage de M. Juchniewicz était essentiel pour établir l'authenticité des trois factures ainsi que pour établir qu'une somme de 193 643 \$ avait été payée en espèces à MJ Marketing pour des services de publicité et de marketing rendus à CW Marketing, en plus d'autres sommes que MJ Marketing avait reçues de M. Wood par transfert électronique. M. Wood n'a pas cité M. Juchniewicz à comparaître et je n'ai reçu aucune explication crédible justifiant son absence. J'estime que je dois tirer une conclusion négative du fait que l'appelant n'a pas fait témoigner M. Juchniewicz à l'audience et que le témoignage de celui-ci aurait été défavorable à M. Wood.

L'authenticité des trois factures

[85] En outre, je n'accepte pas l'authenticité des trois factures étant donné les témoignages divergents de M. Wood et de M. Lancaster sur le moment de la réception des factures et sur le fait que les factures ont été soumises très tard dans le processus, c.-à-d. seulement en mars 2018, donc après la vérification et l'appel.

[86] Selon le témoignage de M. Wood, il n'a reçu les trois factures de MJ Marketing qu'après la vérification qui s'est amorcée en février ou en mars 2014. Toutefois, M. Lancaster a déclaré avoir vu les trois factures pour la première fois après avoir rempli la déclaration de revenus de 2012 de M. Wood, c'est-à-dire après mars 2013, mais avant la vérification.

[87] M. Wood a affirmé que c'était lui ou M. Lancaster qui avait finalement soumis les trois factures à l'Agence, peut-être avec l'avis d'opposition. M. Lancaster a témoigné qu'il a dit à M. Wood de soumettre les factures à l'agent des appels de l'Agence, et selon lui, M. Wood lui a dit qu'il l'avait fait. Cependant, la Division des appels de l'Agence a envoyé à M. Wood une lettre datée du 4 mai 2017 lui demandant de fournir des documents, lesquels n'ont jamais été fournis. En outre, selon M^{me} Jackson, l'Agence n'a jamais reçu de copie des trois factures au cours de la phase de la vérification ou de l'appel. M^{me} Jackson n'a vu les factures qu'au moment où elle préparait l'appel devant notre Cour, soit un an avant l'audition de l'affaire devant notre Cour.

[88] En l'absence d'éléments de preuve de soumission avant cette date, je conclus que M. Wood a probablement soumis les trois factures en mars 2018 lorsqu'il a déposé le nouvel avis d'appel modifié auprès de la Cour. Le fait que l'avis d'opposition de mai 2016 et l'avis d'appel original d'octobre 2017 indiquent que les factures étaient disponibles sur demande donne à penser que les trois factures n'ont jamais été envoyées à l'Agence avant cela. Par conséquent, je conclus que le témoignage de M. Wood n'est pas crédible sur ce point.

[89] En outre, M. Wood a témoigné qu'il a été en mesure de récupérer les trois factures parce qu'un ordinateur portable que M. Juchniewicz avait en sa possession au moment de l'intervention policière n'avait pas été saisi. L'intervention policière ayant eu lieu au milieu de l'année 2013, je me demande pourquoi les trois factures n'ont pas été fournies lors du processus de vérification, qui a débuté en février ou en mars 2014. M. Wood aurait eu amplement le temps de récupérer les trois factures et de les faire parvenir à l'Agence. Le fait qu'il ait tardé à transmettre les trois factures jette un doute considérable sur leur authenticité, tout comme le fait que tous les retraits d'espèces figurant sur les relevés bancaires de M. Wood pour les mois de juin, juillet et août 2012 font partie des montants totaux figurant sur les trois factures.

Autres faits

[90] Ma conclusion repose également sur les faits suivants :

[91] M. Lancaster a témoigné qu'il avait utilisé des relevés bancaires (notamment les relevés de comptes de commerçant de Moneris et de la TD) pour préparer les déclarations de revenus de M. Wood. M. Lancaster a également préparé les déclarations de revenus de MJ Marketing et de M. Juchniewicz. Il a rencontré M. Wood et M. Juchniewicz, ensemble et séparément, pour confirmer les objectifs des divers transferts et transactions en espèces entre M. Wood et MJ Marketing et pour s'assurer que, si l'un demandait une déduction, l'autre inclurait la même somme dans son revenu. Il a ainsi pu vérifier les revenus de MJ Marketing et s'assurer qu'ils correspondaient aux dépenses déclarées par M. Wood. M. Lancaster a témoigné que le montant des trois factures totalisant 193 643 \$ a été inclus dans le calcul du revenu d'entreprise de MJ Marketing. Étant donné l'ampleur des retraits en espèces, M. Lancaster aurait certainement interrogé M. Wood et M. Juchniewicz à ce sujet.

[92] Par conséquent, compte tenu du témoignage de M. Lancaster, je conclus que, si les retraits en espèces de 193 643 \$ étaient le paiement de services de publicité et de marketing fournis par MJ Marketing, il est plus probable qu'improbable que ce montant ait été inclus dans le montant total de 631 807 \$ déclaré à l'origine par M. Wood au titre des dépenses de publicité et accepté par la vérificatrice dans son intégralité.

7.4 Pénalités pour les années d'imposition 2011 et 2012

[93] Conformément au paragraphe 163(3), il incombe à l'intimée de prouver, selon la prépondérance des probabilités, les faits justifiant l'imposition de pénalités à M. Wood aux termes du paragraphe 163(2) pour les deux années d'imposition.

[94] Par conséquent, dans ces appels, l'intimée doit établir des faits démontrant, selon la prépondérance des probabilités :

- i) que M. Wood a fait une fausse déclaration dans ses déclarations de revenus;
- ii) que M. Wood l'a fait en connaissance de cause ou dans des circonstances équivalant à une faute lourde.

[95] Selon le paragraphe 163(2), deux éléments doivent être présents pour que la pénalité s'applique : (1) un élément mental : « sciemment ou dans des circonstances

équivalant à faute lourde »; et (2) un élément matériel : « fait un faux énoncé ou une omission ».

[96] En l'espèce, il a été établi que M. Wood a produit ses déclarations de revenus pour les années d'imposition 2011 et 2012.

[97] De plus, il a été établi que M. Wood n'avait pas déclaré la totalité de ses revenus bruts d'entreprise pour les deux années d'imposition ou, du moins, M. Wood n'a pas contesté cette affirmation. En ce qui concerne l'année d'imposition 2011, M. Wood n'a pas déclaré une somme de 236 956 \$ qu'il aurait dû ajouter dans le calcul de son revenu de sources imposables et qui a augmenté son revenu net d'entreprise de 226 613 \$. Pour 2012, M. Wood n'a pas déclaré une somme de 1 154 356 \$ de revenu de ventes, ce qui a entraîné une augmentation de son revenu net d'entreprise de 195 085 \$. Ainsi, l'élément matériel est présent en l'espèce (*D'Andrea c. La Reine*, 2011 CCI 298, au paragraphe 35).

[98] Mais qu'en est-il de l'élément mental? Pour les motifs qui suivent, je conclus que les éléments de preuve ont démontré, selon la prépondérance des probabilités, que M. Wood a fait une fausse déclaration ou une omission dans ses déclarations de revenus pour les années d'imposition 2011 et 2012 dans des circonstances équivalant à une faute lourde. Je conclus également que M. Wood a sciemment fait une fausse déclaration ou une omission dans sa déclaration de revenus pour 2011 en omettant de déclarer les sommes qu'il a reçues de SG Marketing, de M. Ganesh et d'autres payeurs.

[99] Dans l'arrêt *Wynter c. La Reine*, 2017 CAF 195, une décision unanime de la Cour d'appel fédérale, le juge Rennie s'est prononcé sur les critères liés aux mots « sciemment » et « faute lourde » du paragraphe 163(2) :

[11] Lorsque le législateur utilise d'autres termes, il est présumé avoir eu l'intention de prêter des sens différents à ces termes. En d'autres mots, le législateur ne se répète pas : voir Ruth Sullivan, *Statutory Interpretation*, 3^e éd. (Toronto : Irwin Law Inc., 2016), à la p. 43. L'article 163 permet l'imposition de pénalités dans les cas où le contribuable a connaissance des faits *ou* dans des circonstances équivalant à faute lourde. L'article n'est pas conjonctif, et ces deux termes sont présumés avoir un sens et une teneur différents.

[12] La distinction entre la faute lourde – établie par une appréciation objective du comportement du contribuable – et l'ignorance volontaire (également appelée « aveuglement volontaire ») – établie par renvoi à l'état d'esprit subjectif du contribuable – ne date pas d'hier. Il est vrai qu'il s'agit parfois d'une distinction

ténuée qui n'est pas toujours clairement établie. Néanmoins, le législateur est présumé avoir été au courant de cette distinction.

[Italique dans l'original.]

[100] Comme l'a déclaré le juge Rennie (au paragraphe 18 de ses motifs), il y a faute lourde lorsque la conduite du contribuable est jugée nettement inférieure à ce que l'on attendrait d'un contribuable raisonnable. En outre, comme l'indique la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Guindon c. Canada*, 2015 CSC 41, [2015] 3 R.C.S. 3, au paragraphe 61, les pénalités « [...] vise[nt] à sanctionner une conduite grave, non la négligence ordinaire ou la simple erreur du spécialiste en déclarations ou du planificateur [...] ».

[101] Le concept de « faute lourde » a été défini par le juge Strayer dans la décision *Venne c. La Reine*, [1984] A.C.F. n° 314 (QL), 84 DTC 6247 (C.F. 1^{re} inst.) :

[...] 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 correspond à une action délibérée, une indifférence au respect de la loi. [...]

[102] Le critère de la « faute lourde » est un critère objectif (arrêt *Wynter*, au paragraphe 21). La faute lourde sera évaluée en tenant compte du comportement attendu d'une personne raisonnable dans les mêmes circonstances.

[103] Par conséquent, en l'espèce, la conduite attendue de M. Wood devra être mesurée par rapport à celle d'un contribuable raisonnable ayant la même expérience des affaires, c'est-à-dire une personne ayant exploité une entreprise pendant huit ou neuf ans.

[104] Selon M^{me} Jackson, les sanctions étaient justifiées puisque M. Wood était le propriétaire et l'exploitant de l'entreprise; la documentation fournie était insuffisante; et des montants importants de revenus non déclarés ont été découverts. Comme M. Wood était le propriétaire et l'exploitant de l'entreprise, il aurait dû connaître l'ampleur des revenus générés par l'entreprise. Il supervisait toutes les opérations, il effectuait les dépôts, il était responsable de la tenue des livres et des registres et il préparait les feuilles de calcul.

[105] En l'espèce, je constate que la conduite de M. Wood en 2011 et 2012 s'est écartée de manière marquée et substantielle de la norme de conduite d'un homme d'affaires raisonnable dans les mêmes circonstances.

[106] M. Wood a fait preuve de négligence grave puisqu'il n'avait ni teneur de livres ni logiciel de comptabilité pour l'aider à faire le suivi des recettes et des dépenses importantes. Les déclarations de M. Wood pour les deux années d'imposition ont été préparées par son comptable avant la saisie de ses dossiers par la police, mais le comptable s'est seulement appuyé sur des relevés bancaires (y compris les relevés de Moneris et les relevés de cartes de crédit) et sur des entretiens individuels. Cette pratique s'écarte nettement de la norme à laquelle on peut s'attendre de la part d'un entrepreneur ayant huit ou neuf ans d'expérience et agissant raisonnablement.

[107] En outre, M. Wood n'a pas fourni d'« hypothèse viable et raisonnable » concernant les montants importants de revenus non déclarés en 2011 (*Lacroix c. Canada*, 2008 CAF 241, au paragraphe 29). M. Wood a sciemment choisi de ne pas déclarer les sommes reçues de SG Marketing, de M. Ganesh et d'autres. Aucun élément de preuve n'a été présenté concernant les sommes reçues d'autres personnes. En ce qui concerne les sommes reçues de SG Marketing et de M. Ganesh, les motifs invoqués pour justifier le défaut de les avoir déclarés étaient incohérents et ont changé au fil du temps; au début, il s'agissait du remboursement d'un prêt, puis il s'agissait de revenus de commissions qui pourraient être récupérés par la suite et enfin, il s'agissait de revenus non gagnés et qui n'avaient pas la qualité de revenus au sens de la Loi. Comme je l'ai affirmé précédemment à la section 7.2 « L'entreprise de vente aux enchères : 2011 », je n'accepte pas ces prétentions.

[108] M. Wood n'a fourni aucune hypothèse viable et raisonnable justifiant son omission de déclarer la somme de 1 154 356 \$ au cours de l'année d'imposition 2012. M. Wood a seulement fait valoir que des dépenses supplémentaires totalisant 193 643 \$ devraient être déductibles dans le calcul de son revenu d'entreprise.

[109] En conséquence, je conclus que les pénalités imposées en application du paragraphe 163(2) pour les années d'imposition 2011 et 2012 étaient justifiées.

VIII. CONCLUSION

[110] Pour ces motifs, les appels interjetés à l'égard des années d'imposition 2011 et 2012 sont rejetés, avec un seul ensemble de dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 19^e jour d'août 2020.

« Dominique Lafleur »

La juge Lafleur

Traduction certifiée conforme
ce 13^e jour de janvier 2021.

Mario Lagacé, jurilinguiste

ANNEXE A

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.)

Article 3 :

3 Pour déterminer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, pour l'application de la présente partie, les calculs suivants sont à effectuer :

a) le calcul du total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien) dont la source se situe au Canada ou à l'étranger, y compris, sans que soit limitée la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

b) le calcul de l'excédent éventuel du montant visé au sous-alinéa (i) sur le montant visé au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des montants suivants :

(A) ses gains en capital imposables pour l'année tirés de la disposition de biens, autres que des biens meubles déterminés,

(B) son gain net imposable pour l'année tiré de la disposition de biens meubles déterminés,

(ii) l'excédent éventuel de ses pertes en capital déductibles pour l'année, résultant de la disposition de biens autres que des biens meubles déterminés sur les pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise pour l'année, subies par le contribuable;

c) le calcul de l'excédent éventuel du total établi selon l'alinéa a) plus le montant établi selon l'alinéa b) sur le total des déductions permises par la sous-section E dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année (sauf dans la mesure où il a été tenu compte de ces déductions dans le calcul du total visé à l'alinéa a));

d) le calcul de l'excédent éventuel de l'excédent calculé selon l'alinéa c) sur le total des pertes subies par le contribuable pour l'année qui résultent d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien et des pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise subies par le contribuable pour l'année;

Pour l'application de la présente partie, les règles suivantes s'appliquent :

e) si un montant est calculé selon l'alinéa d) à l'égard du contribuable pour l'année, le revenu du contribuable pour l'année correspond à ce montant;

f) sinon, le revenu du contribuable pour l'année est réputé égal à zéro.

Paragraphe 9(1)

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.

Paragraphe 163(2)

163(2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, un formulaire, un certificat, un état ou une réponse (appelé « déclaration » au présent article) rempli, produit ou présenté, selon le cas, pour une année d'imposition pour l'application de la présente loi, ou y participe, y consent ou y acquiesce est passible d'une pénalité égale, sans être inférieure à 100 \$, à 50 % du total des montants suivants :

a) l'excédent éventuel du montant visé au sous-alinéa (i) sur le montant visé au sous-alinéa (ii) :

(i) l'excédent éventuel de l'impôt qui serait payable par cette personne pour l'année en vertu de la présente loi sur les sommes qui seraient réputées par les paragraphes 120(2) et (2.2) payées au titre de l'impôt de la personne pour l'année, s'il était ajouté au revenu imposable déclaré par cette personne dans la déclaration pour l'année la partie de son revenu déclaré en moins pour l'année qu'il est raisonnable d'attribuer au faux énoncé ou à l'omission et si son impôt payable pour l'année était calculé en soustrayant des déductions de l'impôt payable par ailleurs par cette personne pour l'année, la partie de ces déductions qu'il est raisonnable d'attribuer au faux énoncé ou à l'omission,

(ii) l'excédent éventuel de l'impôt qui aurait été payable par cette personne pour l'année en vertu de la présente loi sur les sommes qui auraient été réputées par les paragraphes 120(2) et (2.2) payées au titre de l'impôt de la personne pour l'année, si l'impôt payable pour l'année avait fait l'objet d'une cotisation établie d'après les renseignements indiqués dans la déclaration pour l'année;

[...]

Paragraphe 163(3)

163(3) Dans tout appel interjeté, en vertu de la présente loi, au sujet d'une pénalité imposée par le ministre en vertu du présent article ou de l'article 163.2, le ministre a la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité.

RÉFÉRENCE : 2020 CCI 87

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2017-4185(IT)G

INTITULÉ : COLIN WOOD c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 8 et 9 janvier 2020

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Dominique Lafleur

DATE DU JUGEMENT : Le 19 août 2020

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e Osborne G. Barnwell

Avocat de l'intimée : M^e Devon E. Peavoy

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : Osborne G. Barnwell

Cabinet :

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada