

ENTRE :

RAYMOND STEWART,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 19 et 20 octobre 2021, à Hamilton (Ontario).

Devant : l'honorable juge Randall S. Boccock

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocat de l'intimée :

M^e Emmanuel Gibson

JUGEMENT

ATTENDU QUE la Cour a, en ce jour, rendu les motifs de son jugement dans le présent appel;

LA COUR ORDONNE :

1. L'appel interjeté à l'égard des deux nouvelles cotisations établies le 4 juillet 2016 pour les années d'imposition 2011 et 2012 est accueilli pour les motifs suivants :

- i) l'appelant a le droit de déduire 44 681,12 \$ de plus au titre de dépenses de sous-traitance engagées par l'entreprise au cours de l'année d'imposition 2011;
- ii) l'appelant a le droit de déduire 65 775,25 \$ de plus au titre de dépenses de sous-traitance engagées par l'entreprise au cours de l'année d'imposition 2012.

2. Les pénalités imposées en application du paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (la « Loi »), sont annulées.

3. Les dépens sont adjugés de façon préliminaire à l'appelant et établis à 500 \$ au-dessus du tarif applicable compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'appel. Si les parties ne sont pas d'accord avec la décision préliminaire relative aux dépens, elles peuvent présenter de brèves observations contraires dans les 30 jours suivant la date du présent jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 22^e jour de décembre 2021.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

Référence : 2021 CCI 94

Date : 20211222

Dossier : 2018-203(IT)G

ENTRE :

RAYMOND STEWART,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bocock

I. INTRODUCTION

[1] Le présent appel est interjeté à l'égard de deux nouvelles cotisations fondées sur l'avoir net établies par le ministre pour les années d'imposition 2011 et 2012 de l'appelant. Les nouvelles cotisations attribuaient à l'appelant (« M. Stewart ») des revenus d'entreprise supplémentaires de 84 000 \$ et de 110 000 \$ respectivement pour ces années d'imposition. Le ministre lui avait en outre imposé des pénalités (communément appelées « pénalités pour faute lourde ») en application du paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (la « Loi »).

[2] M. Stewart invoque deux motifs d'appel, qu'il a exposés au début du procès :

- i) le refus de déduire ou de prendre en compte, lors de l'établissement des cotisations fondées sur l'avoir net, les paiements que M. Stewart allègue avoir faits à trois sous-traitants précis au cours de chacune des années d'imposition en cause;
- ii) l'imposition de pénalités pour faute lourde en application du paragraphe 163(2).

a) *Le besoin et la méthode de la cotisation fondée sur l'avoir net ne sont pas en litige*

[3] M. Stewart ne conteste pas la nécessité d'utiliser une autre méthode de cotisation, comme le prévoit le paragraphe 152(7) de la Loi, ni l'application de la méthode de l'avoir net. Il veut seulement déduire des montants qu'il prétend avoir versés à trois sous-traitants. Il n'est pas contesté que le ministre a refusé ces déductions. Si M. Stewart peut déduire ces paiements, cela augmenterait les dépenses d'entreprise déductibles et réduirait les revenus non déclarés. Il s'ensuivrait notamment, selon M. Stewart, que les pénalités imposées en application du paragraphe 163(2) ne seraient plus justifiées, puisque la déduction de dépenses d'entreprise supplémentaires réduirait l'écart entre le revenu déclaré et le revenu réel. M. Stewart soutient en outre que les pénalités ont été imposées à tort, ses erreurs étant le fruit d'une méconnaissance totale du domaine des affaires plutôt que d'une faute lourde.

[4] La Cour doit par conséquent trancher les deux questions suivantes :

a) Y a-t-il lieu d'autoriser la déduction des paiements qui auraient été versés aux sous-traitants, de modifier les cotisations en conséquence, et de réduire le revenu non déclaré et, le cas échéant, dans quelle mesure?

b) L'application du paragraphe 163(2) est-elle justifiée dans les circonstances?

II. LES FAITS

[5] Les documents produits ainsi que les témoignages entendus au procès ont permis à la Cour de rassembler les faits pertinents suivants et d'en tenir compte. Certains de ces faits seront exposés et examinés plus en détail dans l'analyse qui suit.

M. Stewart lance une nouvelle entreprise

[6] De son propre aveu, M. Stewart était loin de mener une vie saine et exemplaire avant 2010. Il abusait de l'alcool et du jeu. Il semble que son père avait des problèmes semblables. En 2010, de façon admirable, le père, M. Stewart et deux de ses cousins se sont pris en main collectivement. M. Stewart et son père ont démarré une entreprise de peinture de granges à Port Rowan, dans les comtés ruraux de Norfolk et de Haldimand, sur la rive nord du lac Érié. Le père exerçait depuis longtemps le

métier de peintre. Les deux cousins, qui avaient aussi de l'expérience dans la réparation, la peinture au pistolet et l'entretien de granges, sont venus prêter main-forte à l'entreprise.

[7] Même si, comme c'est souvent le cas, l'entreprise avait d'abord peu de moyens, elle semble avoir pris assez rapidement son envol. M. Stewart en était l'unique propriétaire, mais, a-t-il affirmé, son père et ses deux cousins fournissaient des services d'exploitation essentiels en sous-traitance.

La famille Stewart et son « système »

[8] Les témoins de M. Stewart ont déclaré que lui et ses deux cousins, Dave et Mike, exécutaient les travaux lourds pour le compte de l'entreprise. Dave a témoigné, mais pas Mike. M. Stewart faisait les estimations et établissait les prix des travaux de peinture de granges. Lui, Dave et Mike se répartissaient les revenus en proportion des services fournis par chacun, et les paiements étaient versés en espèces. Selon les témoins convoqués par M. Stewart, les quatre hommes se faisaient confiance et, puisqu'ils se connaissaient bien, ils ne sentaient pas le besoin de tenir une documentation très rigoureuse.

[9] Raymond Stewart père agissait un peu comme une éminence grise au sein de l'entreprise. Il a expliqué que par rapport aux autres, il fournissait moins d'efforts physiques et avait un horaire moins chargé en raison de son âge, de son état de santé physique et mentale, ainsi que de ses problèmes d'abus d'alcool et de jeu. Selon lui, il n'a pas toujours eu ces problèmes et, fort heureusement, il est aujourd'hui rétabli. Il a pratiqué toute sa vie les métiers de peintre, de conducteur d'asphalteuse et de pistoleur. Toutefois, en 2011, ses tâches se résumaient aux ventes, aux estimations, à la peinture des boiseries et à la promotion; il était également [TRADUCTION] « l'homme à tout faire » de l'entreprise.

[10] Selon la description qui en a été faite, M. Stewart père était rémunéré selon des modalités assez particulières. M. Stewart lui avait remis une carte de débit et une carte de crédit avec lesquelles il achetait ses besoins essentiels : la nourriture, l'essence, diverses commodités et d'autres articles personnels. Cela équivalait [TRADUCTION] « approximativement » à sa part de la rémunération à titre de sous-traitant de l'entreprise. C'était le moyen trouvé pour éviter qu'il fasse de mauvaises dépenses. M. Stewart père a estimé que sa [TRADUCTION] « rémunération en nature » s'établissait à 20 000 \$ et à 30 000 \$ environ en 2011 et en 2012 respectivement.

[11] Les modalités de la rémunération du cousin Dave étaient différentes, et à peine plus orthodoxes. Dave et M. Stewart ont déclaré que Dave était payé en espèces la plupart du temps. Dave a expliqué qu'il lui arrivait de recevoir un chèque, mais qu'il était généralement payé en espèces. Il a peut-être été payé par chèque les années suivantes, mais son témoignage à ce sujet est vague. Là encore, il était rémunéré selon une entente orale concernant le partage des revenus parmi le groupe. On ne tenait aucun registre des factures, des paiements ou des reçus. Dave n'a pas pu donner une estimation de la rémunération reçue pour ses services de peinture exécutés en sous-traitance au cours des deux années en cause.

Le résultat de l'arrangement familial : l'absence de registre

[12] M. Stewart a lui-même qualifié sa tenue de livres de [TRADUCTION] « lamentable » en 2011, et de [TRADUCTION] « désastreuse » en 2012. Il a ajouté que la visite de la vérificatrice de l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour effectuer une vérification de l'entreprise sur place lui a permis de prendre connaissance de certains aspects importants de la préparation des déclarations de revenus de son entreprise qu'il ignorait : i) déclarer tous les revenus bruts et toutes les dépenses plutôt que des chiffres [TRADUCTION] « nets »; ii) tenir une comptabilité distincte pour son [TRADUCTION] « entreprise agricole » (pansage de chevaux) et son entreprise de peinture; iii) conserver les pièces justificatives, les reçus et les documents; iv) payer les sous-traitants au moyen de chèques d'entreprise. M. Stewart a affirmé qu'il a mis ces notions en pratique dès qu'il les a apprises.

[13] À un jeune âge, M. Stewart était déjà « quelque peu » un entrepreneur : dès 16 ans, il effectuait de petits travaux de peinture et d'étanchéisation d'entrées. Il a ensuite fréquenté l'université, mais il n'a pas réussi à obtenir son diplôme en sciences politiques de l'université Wilfrid Laurier. Il est indiqué à son site Web qu'il est diplômé, mais M. Stewart a soutenu que c'était inexact.

[14] Le contre-interrogatoire a révélé sa méconnaissance profonde des méthodes comptables les plus rudimentaires. Des extraits des notes que j'ai faites pendant l'audience permettront de comprendre à quel point ses réponses à certaines questions de l'avocat étaient imprécises et confuses. M. Stewart a indiqué qu'il [TRADUCTION] « ne savait pas qu'il fallait indiquer les paiements versés [aux sous-traitants] ». Il a affirmé que ce qui avait été payé à [TRADUCTION] « Dave, Mike et mon père » était [TRADUCTION] « ce pour quoi ils étaient responsables ». Uniquement [TRADUCTION] « ce que j'avais m'incombait ». Il en était de même pour la TVH; il ne la facturait pas pour la sous-traitance parce que chacun

[TRADUCTION] « s'occupe de sa propre TPS ». Il avait un seul compte bancaire pour ses activités personnelles et commerciales et celles de son épouse.

[15] M. Stewart a produit des déclarations de revenus dans les délais prescrits en 2011 et en 2012. Il a eu recours aux services de H&R Block qui, comme d'habitude, a préparé les déclarations de revenus en ne tenant compte que des renseignements qu'il avait fournis. Ces renseignements étaient très incomplets. En contre-interrogatoire, M. Stewart a reconnu qu'il avait incorrectement amalgamé son [TRADUCTION] « entreprise de chevaux » et son entreprise de peinture de granges, et avait inclus des dépenses qui n'étaient pas liées aux entreprises. Il ne tenait pas de registres pour les sous-traitants; il se contentait d'estimer les sommes [TRADUCTION] « approximativement, après avoir discuté de ce qu'ils avaient vraisemblablement gagné ». M. Stewart a affirmé qu'il avait fait ces approximations et ces erreurs par pure ignorance, et qu'il les avait corrigées après avoir reçu les explications de la vérificatrice lors de sa visite sur place.

[16] Pour ce qui est de la vérification et des trois sous-traitants, M. Stewart a indiqué que la vérificatrice lui avait demandé d'obtenir des « affidavits » afin d'établir les dépenses. Il a affirmé l'avoir fait. Le recueil de documents de l'intimée contenait des « lettres signées » auxquelles M. Stewart et la vérificatrice de l'ARC ont tous deux renvoyé durant le procès. Ces lettres n'étaient pas des affidavits. La vérificatrice ne leur a accordé aucune valeur lors de l'établissement des cotisations fondées sur l'avoir net et elle n'a accordé aucune déduction pour les dépenses de sous-traitance.

Les cotisations fondées sur l'avoir net et l'unique question en litige

[17] M^{me} Misner, la vérificatrice de l'ARC, a témoigné au procès. Elle avait travaillé plus de 20 ans à l'ARC avant de prendre sa retraite récemment. Cette expérience apparaît clairement dans ses feuilles de travail, sa justification et la méthode utilisée pour établir les cotisations fondées sur l'avoir net. Il n'y avait peu ou pas de registres d'entreprise pour les années 2011 et 2012, il n'y avait pas de comptes bancaires commerciaux distincts, il y avait des revenus provenant de deux entreprises distinctes et certaines déclarations de revenus avaient été produites en retard avant 2011. Il n'y avait aucun litige quant à la nécessité d'établir des cotisations fondées sur l'avoir net et quant à la méthode suivie. M^{me} Misner l'a expliqué durant son témoignage; M. Stewart n'a soulevé aucune objection.

[18] Le seul point en litige a trait au refus d'accorder une déduction pour quelque partie que ce soit des paiements faits aux trois sous-traitants. M^{me} Misner et M. Stewart ont expliqué à la Cour ce qui était au cœur de leurs désaccords, comme l'indiquent les deux extraits suivants des feuilles de travail pour les cotisations fondées sur l'avoir net, avec des notes explicatives que j'ai ajoutées entre crochets :

[TRADUCTION]

i) La non-attribution déterminante des liquidités excédentaires aux paiements faits aux sous-traitants

Année d'imposition 2011 [j'ai ajouté les caractères gras pour souligner]

	<i>Paiement reçu</i>	<i>Autre renseignement fourni</i>
<i>Brandon Weller</i>		<i>N'était pas indiqué; aucun renseignement fourni</i>
David Stewart	de 25 000 à 30 000 \$	Montant approximatif pour 2011 et 2012
Mike Stewart	de 12 000 à 15 000 \$	Montant approximatif
Ray Stewart (père du contribuable)	25 000 \$	Montant approximatif; accès à deux cartes bancaires et utilisation de l'argent du fils

Nous [l'ARC] avons additionné les retraits des comptes bancaires du contribuable pour vérifier l'exactitude des paiements faits aux sous-traitants.

<i>Tableau 1 – Total des retraits en espèces (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Montréal</i>	<i>30 783,25 \$</i>	<i>Ligne 1</i>
<i>Tableau 2 – Total des retraits (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Commerce</i>	<i><u>10 866,50 \$</u></i>	<i>2</i>
<i>Total des retraits de plus de 100 \$</i>	<i><u>41 649,75 \$</u></i>	<i>3= 1+2</i>
<i>Moins d'autres dépenses d'entreprise payées en espèces et comprises dans le total inscrit au paragraphe 22 qui suit</i>	<i>12 895,78 \$</i>	<i>4</i>
Retraits en espèces du contribuable avec lesquels le contribuable pouvait payer les sous-traitants	28 753,97 \$	5=3-4

Après examen des registres comptables, nous [l'ARC] avons conclu que le contribuable a utilisé les retraits en espèces pour payer d'autres dépenses d'entreprise. Le tableau 3 qui suit donne le total des autres dépenses d'entreprise payées en espèces. Nous [l'ARC] n'avons additionné que quatre des dépenses de l'entreprise de chevaux et de l'entreprise de peinture de granges payées en espèces. Nous [l'ARC] avons également inclus les dépenses de repas et les frais de loisirs payés en espèces qui font partie des dépenses personnelles payées en espèces.

Total du tableau 3 – fournitures pour chevaux	1 903,71 \$
Total du tableau 4 – fournitures de peinture	5 628,16 \$
Tableau 5 – Dépenses de nourriture et de restaurants payées en espèces	540,86 \$
Total du tableau 6 – essence payée en espèces	<u>4 823,05 \$</u>
Total de certaines dépenses d'entreprise payées en espèces; voir la ligne 4 qui précède	12 895,78 \$

		<i>Ligne</i>
Tableau 1 – Total des retraits en espèces (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Montréal	30 783,25 \$	1
Tableau 2 – Total des retraits (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Commerce	<u>10 866,50 \$</u>	2
Total des retraits de plus de 100 \$	<u>41 649,75 \$</u>	3 = 1 + 2
Paiements que le contribuable a déclaré avoir faits aux sous-traitants à partir du montant à la ligne 3 qui précède	62 740,57 \$	4
Écart entre les retraits et le montant déclaré par le contribuable	21 090,82 \$	5 = 4 - 3
Paiements faits aux sous-traitants selon les états révisés	62 740,57 \$	6
Écart des espèces pour payer les sous-traitants	-41 649,75 \$	7=5-6
Déficit	21 090,82 \$	

Année d'imposition 2012

Lors d'une visite visant à recueillir des documents pour l'année d'imposition 2013, le contribuable a fourni des affidavits de particuliers attestant qu'il avait payé des sous-traitants.

Ray Stewart (père du contribuable)	30 000 \$	« approximativement »
David Stewart	de 25 000 à	« approx. »
	30 000 \$	
Mike Stewart	15 000 \$	« environ »
Total proposé des dépenses de sous-traitance révisées	<u>75 000 \$</u>	

		<i>Ligne</i>
Tableau 1 – Total des retraits en espèces (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Montréal	21 890,00 \$	1
Tableau 2 – Total des retraits (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Commerce	45 385,94 \$	2
	<u>2 575,50 \$</u>	3

<i>Total des retraits de plus de 100 \$</i>	<u>67 275,94 \$</u>	3= 1+2
<i>Moins d'autres dépenses d'entreprise payées en espèces et comprises dans le total inscrit au paragraphe 24 qui suit</i>	22 594,82 \$	4
Retraits en espèces du contribuable avec lesquels le contribuable pouvait payer les sous-traitants	44 681,12 \$	5=3-4

Après examen des registres comptables, nous [l'ARC] avons conclu que le contribuable a utilisé les retraits en espèces pour payer d'autres dépenses d'entreprise. Le tableau 3 qui suit donne le total des autres dépenses d'entreprise payées en espèces. Nous [l'ARC] n'avons additionné que quatre des dépenses de l'entreprise de chevaux et de l'entreprise de peinture de granges payées en espèces. Nous [l'ARC] avons également inclus les dépenses de repas et les frais de loisirs payés en espèces qui font partie des dépenses personnelles payées en espèces.

<i>Total du tableau 3 – fournitures pour chevaux</i>	5 170,85 \$
<i>Total du tableau 4 – fournitures de peinture</i>	9 698,55 \$
<i>Tableau 5 – Dépenses de nourriture et de restaurants payées en espèces</i>	3 000,00 \$
<i>Total du tableau 6 – essence payée en espèces</i>	<u>4 725,42 \$</u>
<i>Total de certaines dépenses d'entreprise payées en espèces; voir la ligne 4 qui précède</i>	22 594,82 \$

		Ligne
<i>Tableau 1 – Total des retraits en espèces (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Montréal</i>	21 170,70 \$	1
<i>Tableau 2 – Total des retraits (colonne 2) de plus de 100 \$ du compte à la Banque de Commerce</i>	<u>44 604,55 \$</u>	2
<i>Total des retraits de plus de 100 \$</i>	<u>65 775,25 \$</u>	3= 1+2
Paiements que le contribuable a déclaré avoir faits aux sous-traitants à partir du montant à la ligne 3 qui précède	75 000,00 \$	4
<i>Écart entre les retraits et le montant déclaré par le contribuable</i>	9 224,75 \$	5=4-3
Paiements faits aux sous-traitants selon les états révisés	<u>75 000,00 \$</u>	6
Écart des espèces pour payer les sous-traitants	<u>-65 775,25 \$</u>	7=5-6
Déficit	9 224,75 \$	

On peut raisonnablement penser que le contribuable a eu recours à un sous-traitant ou à un employé pour la conduite des activités de son entreprise. Pour le code 23893 du Système de classification des industries de l'Amérique du Nord, Industrie Canada indique que les dépenses pour les traitements et salaires ou le coût direct des salaires est de 5 à 10 %, selon la taille de l'entreprise.

	<i>Revenu d'abord déclaré</i>	<i>Ratio de 24 % pour les dépenses de sous-traitance ou de salaires et traitements par rapport au revenu</i>	<i>Montant proposé</i>	<i>Écart</i>
<i>Revenu d'abord déclaré</i>	163 147 \$	39 155 \$	75 000 \$	35 844,72 \$

ii) Dépenses payées par carte de crédit ou de débit pour un ménage de plus de trois adultes

Calcul de l'écart du revenu total selon l'avoir net (pour l'impôt)

	<u>31 déc. 2010</u>	<u>31 déc. 2011</u>	<u>31 déc. 2012</u>
<i>Augmentation (diminution) de l'avoir net (annexe 2)</i>		36 806	7 865
<u>Redressements</u>			
<i>Ajouts</i>			
<i>Dépenses personnelles (annexe 4)</i>	24 139	161 726	218 414
<i>Total des ajouts</i>	24 139	162 421	220 607
<i>Total des déductions</i>	-	23 241	25 994
<i>Redressements nets</i>	24 139	139 180	194 613
<i>Revenu selon la valeur nette rajustée</i>	24 139	175 986	202 477
<i>Écart selon l'avoir net</i>	24 139	137 636	167 210
 <i>Sommaire des dépenses personnelles (notamment nourriture, logement et transport)</i>			
	24 139	161 726	218 414

Analyse de l'écart fiscal selon l'avoir net

	<u>31 déc. 2010</u>	<u>31 déc. 2011</u>	<u>31 déc. 2012</u>	<u>31 déc. 2013</u>	<u>31 déc. 2014</u>
<i>Écart du revenu total selon l'avoir net (annexe 3)</i>	24 139	137 636	167 210	174 287	(41 126)
<i>Total des rajustements de vérification connus (dépenses d'entreprise)</i>		54 185	67 907	120 619	
<i>Revenu d'entreprise non déclaré selon l'avoir net</i>	24 139	83 451	99 303	53 668	(41 126)

[19] Pour la non-attribution aux sous-traitants (point (i) qui précède), un tableau similaire a été préparé et présenté à la Cour lors du contre-interrogatoire portant sur l'année 2013. Cependant, l'année d'imposition 2013 n'a pas fait l'objet d'une nouvelle cotisation, probablement parce que M. Stewart avait commencé à comptabiliser les

dépenses totales de sous-traitance dans sa déclaration de revenus au lieu de déclarer des sommes « nettes ». On n'a donné aucune autre explication.

De curieux témoignages de toute part

[20] Les témoins ont présenté de curieux témoignages qui ont une incidence sur l'appréciation par la Cour des éléments de preuve, ainsi que de leur poids et de leur fiabilité, pour rendre sa décision.

[21] Il est manifeste que M. Stewart ne comprenait pas des questions complexes posées en contre-interrogatoire. On lui a notamment demandé pourquoi il devait utiliser des gains de jeu pour payer les sous-traitants en 2011, alors que les travaux de peinture semblaient générer des bénéfices suffisants. Même après que la Cour a reproché à M. Stewart de tenter d'éviter la question et l'a prévenu qu'elle pourrait tirer une conclusion défavorable, il a été incapable de répondre directement à la question.

[22] M. Stewart père et Dave, le cousin, ont également semblé troublés, quoique moins sur la défensive. M. Stewart père a déclaré qu'il avait montré à son fils [TRADUCTION] « comment gérer une entreprise ». Toutefois, le père avait toujours confié la comptabilité et la facturation à des commis comptables et à d'autres personnes. Par ailleurs, Dave n'a pas produit de déclarations de revenus en 2011 et en 2012, et n'a pas non plus [TRADUCTION] « tenu les registres ». Il ne se rappelait plus, même quand il a été appelé à titre de témoin d'appui, comment ni combien il avait été payé, même approximativement, pour les travaux exécutés en sous-traitance pour M. Stewart en 2011 et en 2012.

[23] M^{me} Misner a aussi fait preuve d'intransigeance et de rigidité; cependant, à l'inverse de M. Stewart, cette attitude s'est manifestée lorsqu'elle répondait aux questions de son propre avocat durant son interrogatoire principal. Alors qu'elle tentait d'expliquer une feuille de travail et la conclusion concernant le refus des dépenses en cause du revenu non déclaré, M^{me} Misner a dit à trois reprises qu'elle les avait [TRADUCTION] « enlevées ». En fait, selon la feuille de travail, ces dépenses auraient été « ajoutées » au revenu non déclaré. Même après que la Cour lui a demandé de laisser tomber le « jargon » et de se concentrer sur la question, sa réponse est restée inchangée. L'avocat est passé à une autre question.

III. LE DROIT

a) Le processus d'établissement d'une cotisation fondée sur l'avoir net

(i) Dispositions légales

[24] Le paragraphe 152(7) est ainsi libellé :

152(7) Le ministre n'est pas lié par les déclarations ou renseignements fournis par un contribuable ou de sa part et, lors de l'établissement d'une cotisation, il peut, indépendamment de la déclaration ou des renseignements ainsi fournis ou de l'absence de déclaration, fixer l'impôt à payer en vertu de la présente partie.

(ii) Jurisprudence

[25] Dans la décision *Golden*¹, le juge Boyle a ainsi présenté le processus d'établissement d'une cotisation fondée sur l'avoir net et la façon qu'un contribuable pourrait la contester :

Cotisations fondées sur l'avoir net

[...]

[11] Dans le cas de la cotisation fondée sur l'avoir net, le contribuable peut contester la nécessité de celle-ci ou faire valoir la méthode la plus appropriée pour calculer le revenu d'une source donnée. [...] Lorsqu'il conteste effectivement la nécessité d'une cotisation ou la méthode de calcul, il doit réussir à démontrer à la satisfaction de la Cour, documents, registraires et autres éléments de preuve crédibles à l'appui, quels sont ses revenus tirés de la source ou des sources en cause. [...]

[12] Pour le contribuable, le seul autre choix est de contester des aspects précis des calculs de la cotisation fondée sur l'avoir net. [...]

[15] Les contribuables qui ne conservent pas leurs dossiers comme ils le doivent, ne dressent pas leurs états financiers, ne produisent pas de déclarations de revenus ou n'effectuent pas d'autres déclarations fiscales ne peuvent exiger que l'ARC ou la Cour reconstitue le scénario des transactions le plus favorable qui n'est pas incompatible avec les éléments de preuve au dossier, recueillis par la Couronne et produits devant la Cour par le contribuable, ce qui équivaldrait à une planification fiscale rétroactive.

¹ *Golden c. La Reine*, 2009 CCI 396.

[...]

[21] Les contribuables ont sans contredit le droit de n'utiliser qu'un seul compte bancaire à des fins personnelles et commerciales. Comme il ressort clairement en l'espèce, cela peut donner lieu à des problèmes de preuve et de repérage si la tenue des comptes n'est pas adéquate et que les états financiers et les déclarations fiscales ne sont pas préparés en temps opportun et que l'ARC pose des questions.

[22] Les contribuables ne doivent pas se placer dans une situation telle qu'ils se retrouvent coincés avec l'imprécision inhérente aux limites de la méthode de cotisation fondée sur l'avoir net. Le cas échéant, il convient d'établir ou d'estimer au mieux l'origine ou les origines du revenu non déclaré. Les éléments injustifiables évitables, identifiables et inappropriés ne devraient pas être retenus. [...]

[26] Pour résumer, le contribuable peut contester la nécessité d'établir une cotisation fondée sur l'avoir net. Il peut aussi contester la méthode de calcul. Il n'a fait ni l'un ni l'autre en l'espèce. Enfin, le contribuable peut contester le montant de la nouvelle cotisation en relevant des erreurs. Les erreurs évitables, identifiables et inappropriées devraient être corrigées (les erreurs manifestes). Cependant, il appartient au contribuable de présenter la preuve qui lui permettra de contester la nécessité, la méthode ou les erreurs manifestes, puisque la nature même de la cotisation fondée sur l'avoir net veut qu'elle soit établie selon les hypothèses du ministre concernant les revenus non déclarés. C'est ce moyen de contestation qui est invoqué devant la Cour dans le présent appel.

b) Les pénalités imposées en application du paragraphe 163(2)

(i) Dispositions légales

[27] Le paragraphe 163(2) de la Loi est ainsi libellé :

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 : [...]

(ii) La jurisprudence

[28] Le critère d'imposition de pénalités en application du paragraphe 163(2) est plus exigeant que celui qui s'applique lorsqu'on établit une cotisation après la période

de prescription en raison de la présentation erronée des faits. Dans l'arrêt *Lacroix*², qui apparaît dans le recueil de jurisprudence de l'intimée et qu'elle mentionne dans ses observations, on explique la différence de la façon suivante :

[28] Dans la même ligne de pensée, dans l'affaire *Farm Business Consultants Inc. c. Sa Majesté la Reine*, [1994] 2 C.T.C. 2450, 95 D.T.C. 200, le juge Bowman s'exprima ainsi au paragraphe 27 :

27 Une cour doit faire preuve d'une prudence extrême lorsqu'elle sanctionne l'imposition de pénalités prévues au paragraphe 163(2). Une conduite qui légitime l'établissement d'une nouvelle cotisation à l'égard d'une année frappée de prescription ne justifie pas d'office l'imposition d'une pénalité, et l'imposition systématique de pénalités, par le ministre, est une pratique qui est à déconseiller... Par ailleurs, quand une pénalité est imposée en vertu du paragraphe 163(2) même si une norme de preuve civile est exigée, lorsque la conduite d'un contribuable cadre avec deux hypothèses viables et raisonnables, l'une qui justifie la pénalité et l'autre pas, il convient d'accorder le bénéfice du doute au contribuable, et de supprimer la pénalité...

[29] Ce dernier passage met en relief la dialectique propre à certaines nouvelles cotisations par l'application de la méthode de l'avoir net. En l'instance, le ministre constate un revenu non déclaré qu'il demande au contribuable de justifier. Celui-ci fournit une explication que ni le ministre ni la Cour canadienne de l'impôt ne jugent crédible. Il n'y a donc pas d'hypothèse viable et raisonnable qui pourrait porter le décideur à accorder le bénéfice du doute au contribuable. La seule hypothèse offerte est jugée non crédible.

c) La crédibilité en général

[29] Pour que la Cour puisse conclure à l'existence d'une erreur manifeste dans les cotisations fondées sur l'avoir net, M. Stewart doit présenter des faits qui démontrent une erreur telle que la Cour doit intervenir à l'égard des dépenses de sous-traitance alléguées qui ont été refusées. Les éléments de preuve factuels que M. Stewart et les autres témoins ont présentés doivent être appréciés à la lumière des rares documents et des autres faits contraires non contestés. Cela vaut particulièrement parce que le montant en cause est celui d'une dépense prétendument engagée, mais dont on n'a

² *Lacroix c. La Reine*, 2008 CAF 241.

pas tenu compte convenablement. Il faut donc apprécier la crédibilité de M. Stewart, puis celle des autres témoins.

[30] Notre Cour, dans ses décisions antérieures, a établi les critères pour évaluer la crédibilité³. En bref, lorsque les faits sont en litige, la crédibilité d'un témoin, et notamment d'une partie, doit être appréciée en tenant compte de certains indices de faiblesses, d'incohérences ou de lacunes. Voici un résumé des indices à analyser :

- (i) les incohérences entre divers moments ou entre diverses sources :
 - a) par rapport à ce que le témoin a déjà dit lors de son témoignage (les « incohérences internes »),
 - b) par rapport à ce qu'il a déclaré auparavant (les « incohérences antérieures »),
 - c) par rapport à d'autres conclusions de fait certaines, vraisemblables ou non contestées (les « incohérences externes »);
- (ii) l'attitude, le comportement ou la conduite du témoin (l'« attitude »);
- (iii) l'existence d'une raison pour inventer ou manipuler un élément de preuve (le « motif »);
- (iv) d'un point de vue pratique, le caractère généralement invraisemblable de l'ensemble de la preuve (l'« invraisemblance logique »).

IV. OBSERVATIONS

a) L'intimée

[31] L'intimée fait valoir que la cotisation fondée sur l'avoir net reste valable intégralement, étant donné les incohérences, les erreurs et les invraisemblances que

³ *Nichols c. La Reine*, 2009 CCI 334, par. 22 et 23, cité et approuvé notamment dans *Gosselin c. La Reine*, 2016 CCI 158, par. 25, et *Ngai c. La Reine*, 2018 CCI 26, par. 108.

renferment les arguments de M. Stewart contre les hypothèses du ministre et qui se résument ainsi :

- (i) Selon les cotisations fondées sur l'avoir net, il n'y a pas assez d'espèces pour payer les dépenses de sous-traitance alléguées. Même si toutes les espèces disponibles avaient servi à payer les sous-traitants, elles auraient été insuffisantes pour couvrir la totalité des dépenses alléguées.
- (ii) Les témoignages concernant les sous-traitants manquent de crédibilité, puisqu'on n'a pas déclaré de dépenses de sous-traitance dans les déclarations initiales de la société et, s'il y en avait eu, il en aurait découlé des pertes d'entreprise pour M. Stewart.
- (iii) Le témoignage des sous-traitants n'est pas crédible non plus : M. Stewart père avait des trous de mémoire, Dave se contredisait, et Mike était absent.

[32] L'intimée soutient de plus que les pénalités visées au paragraphe 163(2) doivent être imposées à M. Stewart pour les raisons suivantes :

- (i) L'écart entre les revenus non déclarés et déclarés est considérable : les revenus non déclarés sont presque six fois plus élevés que les revenus déclarés en 2011, et cinq fois plus élevés en 2012.
- (ii) M. Stewart a fait des études, il a de l'expérience et il avait le contrôle de son entreprise (ou de ses entreprises).
- (iii) M. Stewart n'avait aucun registre fiable, manquant ainsi à une obligation prévue dans la Loi.
- (iv) M. Stewart comprenait « très bien les enjeux », mais il a commis une faute lourde en choisissant de se soustraire à ses obligations.

b) L'appelant

[33] M. Stewart estime avoir le droit de déduire les paiements qu'il a faits à ses sous-traitants. La vérificatrice a rejeté d'emblée les espèces qui restaient selon les cotisations selon l'avoir net elles-mêmes pour couvrir, du moins en partie, les paiements allégués. Le motif du rejet était que les sommes ne correspondaient pas exactement à l'écart constaté dans les cotisations fondées sur l'avoir net. De plus, on n'a pas tenu compte des paiements versés « en nature » à M. Stewart père lorsqu'il utilisait les cartes de crédit et de débit personnelles de M. Stewart.

[34] En ce qui a trait aux pénalités, l'inclusion des paiements faits aux sous-traitants réduit considérablement les revenus non déclarés et fait en sorte qu'il ne peut plus être considéré qu'il y a eu faute lourde. Malgré son manque de connaissances initial, M. Stewart a tiré profit des enseignements reçus lors du processus de vérification et il s'est rapidement conformé aux normes établies par la Loi, ce qui démontre de l'ignorance plutôt qu'un aveuglement volontaire.

V. ANALYSE

a) Quelques observations

[35] Lors de la première audience, le témoignage de M. Stewart (et celui de Dave, dans une moindre mesure) semblait désordonné. C'est la première impression qu'a eue la Cour. C'est aussi ce qui a semblé frapper l'avocat de l'intimée quand il a entendu les réponses à des questions quantitatives claires, quoique complexes.

[36] Tout bien considéré, c'est aussi ce qui a influencé M^{me} Misner, la vérificatrice de l'ARC, quand elle a procédé à une vérification sur place et qu'elle a entendu parler pour la première fois de la méthode comptable « nette » insolite et erronée. C'est suivant cette méthode qu'on a préparé les déclarations de revenus de deux entreprises non liées, dont l'une recourait à la sous-traitance pour ses activités.

[37] Plusieurs raisons portent à croire que cette conclusion, qui minerait par ailleurs la crédibilité, pourrait avoir été hâtive. Une fois qu'il a compris comment déclarer ses revenus, ses dépenses et ses bénéfices, M. Stewart a changé sa façon de faire. C'est ce qu'indiquent les cotisations subséquentes et le témoignage « en temps réel » de M. Stewart. En tant que partie sans avocat, M. Stewart a corrigé son approche « en temps réel » une fois qu'il a saisi les incidences de la question complexe à laquelle il n'avait pas pu répondre en contre-interrogatoire. Après s'en être rendu compte, il a tenté d'y répondre plus habilement lors de son réinterrogatoire. Il n'y est pas tout à fait parvenu, mais l'intention était sincère et partait d'une volonté de corriger le tir après trois tentatives ratées. Un changement de cap similaire s'est produit lorsque les questions suggestives ont fait place à des questions plus générales et plus ouvertes à mesure que le procès avançait et après que la Cour a expliqué ce qui était approprié.

[38] M^{me} Misner ne s'est pas montrée aussi souple quand il a été question de ses conclusions. Son assurance à l'égard de la triple tentative de rectification par son propre avocat, son opinion concernant l'invraisemblance de la méthode des chiffres

« nets » plutôt que des chiffres « bruts », et son refus catégorique de reconnaître un quelconque paiement aux sous-traitants frôlaient la rigidité.

[39] Les observations qui précèdent ne sont pas concluantes. Elles ne sont qu'une partie de l'analyse de la Cour relativement aux deux questions dont elle est saisie, à savoir les paiements faits aux sous-traitants et les pénalités. Cela dit, ces observations sont pertinentes quant aux incohérences internes, antérieures et externes et quant à l'attitude eu égard à l'importance et au sérieux des questions. Vu la nature de la contestation de M. Stewart, qui porte à la fois sur les dépenses et les pénalités imposées, la Cour doit conclure que d'autres aspects de son témoignage sont crédibles en ce qui a trait aux erreurs alléguées dans les cotisations fondées sur l'avoir net.

b) Les dépenses de sous-traitance

[40] On n'a pas contesté la nécessité des cotisations fondées sur l'avoir net et la méthode utilisée. M. Stewart admet volontiers que sa tenue de livres était déficiente et incorrecte. Le ministre devrait trouver cette concession encourageante. Le seul point en litige concerne le refus définitif d'accorder une déduction pour les dépenses de sous-traitance.

[41] Eu égard à celles-ci, la Cour doit atteindre des conclusions équilibrées. Certaines favorisent l'appelant; d'autres, l'intimée. Premièrement, les éléments de preuve ne permettent pas d'établir le montant exact de ces dépenses. Deuxièmement, les cotisations fondées sur l'avoir net reflètent la conclusion de M^{me} Misner suivant laquelle on exploitait une entreprise de peinture de granges en 2011 et en 2012. Cette conclusion sert de base aux cotisations fondées sur l'avoir net. M^{me} Misner conclut en outre que pour mener ses activités, l'entreprise devait recourir à des sous-traitants⁴.

[42] La cotisation fondée sur l'avoir net et le processus rigoureux suivi par M^{me} Misner ont révélé des sommes qu'elle a appelées [TRADUCTION] l'« écart des espèces pour payer les sous-traitants »⁵. Les raisons données pour justifier le refus d'attribuer une quelconque partie de ces sommes « aux sous-traitants » étaient multiples. La raison principale du refus était l'incongruité mathématique.

⁴ Onglet 11, note 8, Recueil de documents de l'intimée.

⁵ Voir le paragraphe 18, année d'imposition 2011, [TRADUCTION] « Retraits en espèces du contribuable avec lesquels le contribuable pouvait payer les sous-traitants ».

M^{me} Misner et l'avocat de l'intimée ont unilatéralement rejeté les montants pour les raisons suivantes : (i) ils ne correspondaient pas aux données de comparaison pour les coûts directs des traitements d'Industrie Canada; (ii) ils dépassaient les espèces disponibles selon les cotisations fondées sur l'avoir net; (iii) ils n'ont pas été déclarés dans les déclarations de revenus initiales; (iv) ils n'ont pas été vérifiés par les contribuables bénéficiaires; (v) les montants étaient arrondis de manière approximative.

[43] Dans le cas d'une cotisation fondée sur l'avoir net, le fait de rejeter des montants approximatifs est tout aussi déraisonnable que le fait de s'attendre à obtenir des montants parfaitement compatibles, qui permettraient de reconstituer le casse-tête. M. Stewart a interjeté appel tout d'abord en faisant acte de contrition et en admettant ses erreurs, puis en demandant une déduction pour un montant approximatif des paiements aux sous-traitants qu'il allègue. Cette demande est appuyée par le montant estimatif des [TRADUCTION] « espèces excédentaires » révélées et la conclusion raisonnable de la vérificatrice selon laquelle l'entreprise avait grandement besoin de recourir à la sous-traitance pour mener ses activités.

[44] Malheureusement, la vérificatrice a refusé de façon catégorique et sans explication cette évidence. Tout bien pesé, M. Stewart et ses témoins, malgré leur maladresse et leurs imprécisions, ont démolé devant la Cour l'hypothèse du ministre selon laquelle aucun paiement n'aurait été fait aux sous-traitants. Dans les cotisations fondées sur l'avoir net du ministre, certains montants étaient, de l'aveu même de la vérificatrice, nécessaires pour exploiter l'entreprise. Pour une raison quelconque, ces montants et cette conclusion ont été entièrement rejetés par la partie qui avait pourtant formulé les hypothèses sur lesquelles se fondent les cotisations selon l'avoir net. M. Stewart a réussi à établir qu'il est plus probable qu'improbable qu'on a fait des paiements à des sous-traitants. Dave et M. Stewart père ont convaincu la Cour qu'ils ont reçu de tels paiements. Selon M. Stewart, des raisons de santé auraient empêché son cousin Mike de témoigner devant la Cour. On peut penser que son témoignage aurait ressemblé à celui de Dave. Le rejet complet de toutes les sommes dans le calcul définitif des cotisations fondées sur l'avoir net constitue une erreur manifeste de calcul des frais d'exploitation de l'entreprise et, en conséquence, des bénéfices et des revenus non déclarés. Plus grave encore, il en résulte probablement des calculs incorrects des revenus non déclarés et de l'impôt exigible.

[45] La dernière question déterminante consiste à établir les montants exacts et la façon raisonnable d'en tenir compte dans les cotisations fondées sur l'avoir net pour annuler le rejet déraisonnable de la totalité des paiements versés aux sous-traitants. Il reste à déterminer pourquoi il existe cet « écart ». Comment la Cour peut-elle

résoudre une telle différence? M. Stewart a donné une explication inexacte et partielle, si la Cour acceptait les montants « estimatifs » : 25 000 \$ et 30 000 \$ ont été versés « en nature » à M. Stewart père au cours des années visées par l'appel. Ainsi, il ne semblerait pas y avoir d'« écart ». Si la Cour admet que les paiements ont été effectués en nature, alors M. Stewart père a retiré ces sommes des comptes bancaires personnels de M. Stewart ou les a portées à ses comptes de carte de crédit personnels. M^{me} Misner a confirmé qu'il n'y avait que des cartes et des comptes personnels lors de l'établissement des cotisations fondées sur l'avoir net. La cotisation doit toutefois tenir compte de ces paiements, même de façon inexacte, s'ils ont été effectués. Ils seraient des dépenses personnelles, lesquelles seraient amalgamées aux autres dépenses personnelles de la famille de M. Stewart.

[46] Mais qu'en est-il de ces dépenses personnelles? Comment ont-elles été prises en compte dans les cotisations fondées sur l'avoir net? Elles l'ont été de la façon suivante. Elles ont été ajoutées à l'augmentation de l'avoir net et prises en compte plus tard pour établir les revenus d'entreprise non déclarés. Si on admet l'existence des paiements en nature, M. Stewart est pénalisé deux fois. Ils sont ajoutés à l'augmentation inexplicite de son avoir net, mais ils ne sont pas déduits comme dépenses d'entreprise. Il s'agirait d'une erreur double. La faute revient-elle à M. Stewart? Au départ, oui. Cependant, si la Cour ajoute foi à son témoignage et à celui de M. Stewart père, il devient évident que les cotisations fondées sur l'avoir net comportent une erreur de double comptabilisation. La Cour constate qu'aucun montant n'a été attribué à M. Stewart père en sa qualité de sous-traitant. Il est clair d'après la réponse⁶ que l'hypothèse générale était qu'aucun montant n'a été versé aux sous-traitants.

[47] Que doit donc faire la Cour? Y a-t-il lieu de rejeter entièrement les paiements versés aux sous-traitants, ou doit-on tenir compte des montants approximatifs dans les cotisations fondées sur l'avoir net? Le père avait besoin de paiements « en nature » pour les services fournis à l'entreprise, et il les recevait. Deux cousins fournissaient des services et auraient été payés en espèces. Comment est-ce conciliable? La Cour doit-elle, comme le ministre, rejeter entièrement et déraisonnablement les sommes ou, comme le demande M. Stewart, doit-elle les accepter entièrement? Doit-elle couper la poire en deux, quel que soit l'arbitraire de la cotisation fondée sur l'avoir net et quel que soit l'imprécision des registres sur quelque question que ce soit? M. Stewart père a été un témoin crédible.

⁶ Réponse, alinéas 11dd) et ee).

[48] La Cour utilisera les cotisations fondées sur l'avoir net et en fera une interprétation logique afin de corriger l'erreur manifeste découlant du rejet total du ministre. Les sommes indiquées dans les cotisations sont de 44 681,12 \$ et de 65 775,25 \$ pour 2011 et 2012 respectivement (les « écarts »⁷). La Cour n'est pas forcément convaincue que ces sommes précises ont été versées directement aux sous-traitants. Elle ne peut pas accepter aveuglément les cotisations fondées sur l'avoir net (tout comme le ministre ne l'a pas fait), ni les sommes approximatives invoquées par M. Stewart ou ses témoins. Cependant, il faut tenir compte d'autres éléments. Des sommes ont été versées à M. Stewart père, à Dave et à Mike. Dans le cas de M. Stewart père, les paiements ont été effectués « en nature » suivant des modalités assez singulières. Cela a eu des conséquences désavantageuses doubles dans les calculs des cotisations fondées sur l'avoir net. Cette conséquence n'est pas claire, et on n'en connaîtra jamais le montant exact.

[49] La Cour admettra les écarts pour les dépenses de sous-traitance de 44 681,12 \$ et de 65 775,25 \$ pour 2011 et 2012 respectivement. La Cour établit ainsi le montant approximatif des paiements et met en balance l'imprécision et le rejet catégorique. Quels que soient les montants des écarts dans les cotisations fondées sur l'avoir net qui n'ont pas été versés aux sous-traitants, ils sont largement compensés par les montants approximatifs versés à M. Stewart père qui, en raison des modalités de paiement utilisées et du recours aux cotisations fondées sur l'avoir net, ont eu une double incidence, qu'on ne connaîtra également jamais. Il est probable que ces montants étaient beaucoup plus élevés. M. Stewart ne peut s'en prendre qu'à lui-même pour les imprécisions et les omissions vraisemblables.

c) Les pénalités prévues au paragraphe 163(2)

[50] Il reste à trancher la question des pénalités. Il faut garder à l'esprit le succès de l'appel sur les dépenses de sous-traitance et les faits très particuliers du présent appel. Les mesures que le ministre a utilisées pour établir les pénalités ont changé : les revenus non déclarés ont été établis à 43 336,88 \$ et à 33 676,75 \$ pour 2011 et 2012 respectivement. Selon les nouvelles cotisations, les montants étaient de 86 018 \$ et 99 452 \$ respectivement. Ils ont été réduits de la moitié et des deux tiers pour les deux années visées par des pénalités.

⁷ Voir les lignes [TRADUCTION] « Écarts en espèces pour payer les sous-traitants » au paragraphe 18 des présents motifs.

[51] Outre les différences, une question à laquelle la Cour reviendra, d'autres circonstances sont pertinentes quant aux pénalités.

[52] La formation et l'expérience de M. Stewart sont illusoires. Il ne le dirait probablement pas, et ne l'a pas dit. Ses études universitaires en sciences politiques n'étaient pas des études en commerce, en mathématiques financières ou en sciences. Qui plus est, il n'a pas terminé ses études et n'a pas de diplôme. Ce facteur pourrait tout au plus être considéré comme neutre.

[53] L'expérience en affaires antérieure de M. Stewart père était pratique; il s'occupait de l'exploitation. Il avait en 2011 et en 2012 une connaissance très lointaine et très rudimentaire de la tenue des registres, de la comptabilité et de la préparation des déclarations de revenus, et il n'a pas transmis cette connaissance à son fils. On pourrait en dire autant de Dave, qui n'a tenu aucun registre et n'a pas produit de déclarations de revenus, ou les a produites en retard durant la période en cause.

[54] Le ministre et l'avocat soutiennent que M. Stewart a commis une faute lourde en n'incluant pas les sommes non déclarées (maintenant réduites) dans ses revenus. Il est également soutenu dans la réponse que M. Stewart a sciemment commis une omission. D'une certaine façon, M. Stewart a admis qu'il n'avait pas déclaré la partie des revenus attribués aux sous-traitants, ainsi que les dépenses connexes. Il fait valoir cependant qu'il ne l'a pas fait sciemment, mais bien par pure ignorance. La Cour reconnaît que M. Stewart n'a pas sciemment choisi de ne pas déclarer une partie des revenus; l'affaire est différente de celles où on était conscient du revenu non déclaré, ou du moins où il y avait des circonstances qui auraient dû mener à leur déclaration⁸. Vu l'état de ses registres, ni lui ni personne ne pouvait déterminer avec précision quels étaient ses revenus, ses bénéfices, ses coûts et toute autre somme du genre.

[55] Il reste à décider si M. Stewart a commis une faute lourde. S'est-il dérobé de ses responsabilités au point de faire preuve d'un mépris total à l'égard de la loi? Cela est-il de l'aveuglement volontaire qui équivaut à une action délibérée⁹?

[56] Le moyen de défense de M. Stewart est qu'il ignorait absolument la façon correcte d'établir les déclarations de revenus de son entreprise agricole et de son

⁸ *Dao c. La Reine*, 2010 CCI 84, par. 44 et 45 (recueil de jurisprudence de l'intimée, onglet 5).

⁹ *Venne c. La Reine*, [1984] A.C.F. n° 314 (QL).

entreprise de peinture de granges. La Cour a reconnu dans une mesure suffisante que la conduite de M. Stewart (et ses omissions) découlent d'un manque complet d'expérience et de connaissances sur la façon de faire la comptabilité de ses entreprises. Les dépenses supplémentaires ont été admises sur cette base.

[57] Il demeure la question de savoir comment cette ignorance doit être prise en compte pour l'établissement des pénalités. Cette ignorance (sans vouloir manquer de respect), à laquelle la Cour a conclu comme question de fait, atténue-t-elle l'accusation d'indifférence à la conformité assimilable à une conduite intentionnelle?

[58] Le fait d'ignorer qu'on est ignorant justifie-t-il l'annulation de pénalités? Peut-être, mais des conditions et des délais doivent s'appliquer. La Cour peut difficilement reprocher à M. Stewart d'avoir fait preuve d'indifférence et de mépris total à l'égard de son obligation de conformité au début de son entreprise, alors que le nouveau propriétaire et exploitant est entouré d'autres néophytes, ou bien, comme il l'a affirmé, d'une personne âgée, désorientée et imprévisible. M. Stewart a bel et bien produit ses déclarations de revenus et a eu recours à un spécialiste en déclarations, selon une logique, ou en l'occurrence une absence de logique, très personnelle. La vérification a débuté à la fin de 2014 ou en 2015. Les premiers renseignements concernant les nouvelles cotisations lui ont été communiqués à la fin de 2015. M. Stewart a apporté les correctifs nécessaires à ses méthodes après la vérification, avant l'établissement des nouvelles cotisations et l'imposition des pénalités.

[59] Compte tenu de l'ensemble des circonstances, la Cour annulera les pénalités pour l'année d'imposition 2011. Après avoir hésité en ce qui concerne l'année d'imposition 2012, la Cour a finalement décidé d'annuler ces pénalités également. Durant les deux premières années de l'entreprise, M. Stewart avait beaucoup à faire : il exploitait sa propre entreprise à temps plein, il avait des sous-traitants, il avait un nouveau domaine de travail (pour lui du moins) et un nouveau mode de vie, et il devait s'intégrer à un milieu différent à titre de propriétaire d'entreprise actif. Il a lui-même appliqué des « correctifs » durant les années subséquentes et les deux premières années d'exploitation de ses entreprises.

[60] Tout bien pesé, les pénalités devraient être annulées pour les deux années, notamment parce que le montant des revenus non déclarés a été réduit. Il s'agit de l'unique interruption des pénalités, puisque la Cour a conclu que M. Stewart n'avait

ni l'intention ni les « moyens » qui équivalent à un « aveuglement volontaire »¹⁰. M. Stewart avait une ignorance abyssale qui a mené aux erreurs. Les pénalités sont donc annulées.

VI. CONCLUSION ET DÉPENS

[61] Comme de nombreux nouveaux entrepreneurs, M. Stewart a fait ce qu'il y avait à faire, sans connaissances suffisantes et sans se soucier des détails. Il a appris de ses erreurs et de son absence de connaissances. En conclusion, la Cour ne pense pas, contrairement à l'avocat, que M. Stewart saisissait bien — voire du tout — les enjeux, ni ce qu'il avait fait et n'avait pas fait. Il le sait sûrement maintenant; il devrait s'en souvenir et agir en conséquence à l'avenir.

[62] M^{me} Misner a établi les cotisations fondées sur l'avoir net de manière détaillée et rigoureuse. Elle est toutefois demeurée inflexible sur la question des sous-traitants parce qu'elle a été [TRADUCTION] « incapable de leur attribuer une valeur » en examinant les espèces non attribuées. Cela n'est ni exact ni pertinent. Les cotisations fondées sur l'avoir net sont imprécises. Son analyse de l'avoir net aurait dû la mener à attribuer une partie des espèces manquantes aux sous-traitants. Cela correspond à sa propre conclusion selon laquelle l'entreprise devait recourir à la sous-traitance pour mener ses activités. La méthode qu'elle a appliquée l'a amenée à ce résultat. M^{me} Misner a tiré des conclusions, puis ne les a pas appliquées. Il s'agit d'un raisonnement fautif qui ne peut être retenu.

[63] Au vu de l'ensemble des circonstances de l'appel, les dépens sont adjugés de façon préliminaire à M. Stewart et sont établis à 500 \$ au-dessus du tarif applicable. Si les parties ne sont pas d'accord avec la décision préliminaire relative aux dépens, elles peuvent présenter de brèves observations contraires dans les 30 jours suivant la date des présentes.

Signé à Ottawa, Canada, ce 22^e jour de décembre 2021.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

¹⁰ *Dao*, précité, par. 43 (recueil de jurisprudence de l'intimée, onglet 5).

RÉFÉRENCE : 2021 CCI 94

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-203(IT)G

INTITULÉ : RAYMOND STEWART c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Hamilton (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 19 et 20 octobre 2021

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Randall S. Boccock

DATE DU JUGEMENT : Le 22 décembre 2021

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocat de l'intimée : M^e Emmanuel Gibson

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : François Daigle
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada