

ENTRE :

ROBERTA M. ROGERS,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 23 janvier 2014, à Saskatoon (Saskatchewan).

Devant : L'honorable juge K. Lyons

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. Ronald W. Rogers

Avocate de l'intimée M^e Bryn Frape

JUGEMENT

Les appels sont accueillis compte tenu du fait que le montant de 3 206 \$ en 2008 est une dépense d'entreprise et que le montant de 3 200 \$ en 2009 n'est pas un revenu non déclaré et doit être soustrait du revenu imposable de l'appelante. Les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse de nouvelles cotisations en conséquence. À tous les autres égards, les appels relatifs aux années d'imposition 2008 et 2009 sont rejetés.

Signé à Toronto (Ontario), Canada, ce 28^e jour de mars 2014.

« K. Lyons »

Juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de mai 2014.

M.-C. Gervais

Référence : 2014 CCI 101

Date : 20140328

Dossier : 2013-1695(IT)I

ENTRE :

ROBERTA M. ROGERS,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Lyons

[1] Il s'agit d'appels relatifs à de nouvelles cotisations que le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établies pour les années d'imposition 2008 et 2009, années au cours desquelles l'appelante – Roberta Rogers – a exploité une entreprise qui consistait principalement à acheter, à réparer et à vendre des véhicules automobiles.

[2] Lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations concernant l'appelante, le ministre a inclus un revenu d'entreprise non déclaré de 3 200 \$ pour 2009 et il a refusé d'accorder les déductions que l'appelante avait demandées au titre de dépenses d'entreprise faites pour les salaires et les repas de ses deux fils :

	2008	2009
Salaire (véhicules)	4 300 \$	5 232 \$
« Frais de repas refusés »	1 218 \$	1 240 \$
Repas (50 %)		292 \$

*Les montants qui précèdent sont arrondis au dollar près.

LES FAITS

[3] Ronald Rogers est l'époux de l'appelante. Il a dit que c'était lui qui connaissait le mieux l'entreprise individuelle (l'« entreprise ») de cette dernière. Il a témoigné pour le compte de l'appelante, et avec son accord. Il a déclaré qu'il était la seule personne qui tenait les livres de l'entreprise et qu'il le faisait du mieux qu'il pouvait afin d'être conforme aux exigences, mais il a souligné qu'il n'est pas un teneur de livres professionnel. À la fin de l'année, les livres étaient remis à un comptable, qui établissait les déclarations de revenus.

[4] Il a expliqué que l'entreprise comportait plusieurs volets, mais que, en 2008 et en 2009, les activités de cette dernière avaient consisté surtout à acheter, à réparer et à vendre des automobiles. Antérieurement, l'entreprise avait acheté et vendu des bateaux, des motoneiges, des objets de collection, des instruments de musique ainsi que des consoles en bois pour automobiles.

[5] L'appelante avait déduit des dépenses salariales pour ses deux fils qui s'élevaient à 5 500 \$ en 2008 et à 5 232 \$ en 2009. Le ministre a accepté de déduire 1 200 \$ à titre de dépense d'entreprise en 2008 et a refusé de déduire les montants restants.

[6] La déduction des salaires et des frais de repas a été refusée parce que les dépenses n'avaient pas été effectuées en vue de tirer un revenu d'une entreprise aux termes de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») et que, conformément à l'alinéa 18(1)h) de cette dernière, il s'agissait de frais personnels ou de subsistance de l'appelante. La déduction des frais de repas de 292 \$ a été refusée en application de l'article 67.1 de la Loi.

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES APPLICABLES

[7] Les alinéas 18(1)a) et h) et le paragraphe 67.1(1) de la Loi sont ainsi libellés :

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

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

[...]

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

67.1(1) Sous réserve du paragraphe (1.1), pour l'application de la présente loi, sauf les articles 62, 63, 118.01 et 118.2, la somme payée ou payable pour des aliments, des boissons ou des divertissements pris par des personnes est réputée correspondre à 50 % de la moins élevée des sommes suivantes :

- a) la somme réellement payée ou à payer;
- b) la somme qui serait raisonnable dans les circonstances.

L'ANALYSE

[8] Il incombe à l'appelante de prouver que les nouvelles cotisations du ministre sont inexactes. Au vu des éléments de preuve présentés, il me faut décider, selon la prépondérance des probabilités, si les éléments de preuve que l'appelante a présentés sont suffisants pour démolir, en tout ou en partie, les hypothèses du ministre. L'appelante peut y parvenir en présentant une preuve *prima facie*, sauf si cette dernière est par la suite réfutée ou si l'on prouve le contraire.

[9] L'alinéa 18(1)a) interdit de déduire une dépense, sauf si celle-ci a été engagée ou effectuée en vue de tirer un revenu de l'entreprise¹.

[10] Je conclus qu'une partie des montants que l'appelante a déduits, mais pas la totalité, étaient des dépenses engagées pour les besoins de l'entreprise.

Les dépenses relatives aux véhicules

[11] Le montant total de 3 206 \$ est une dépense d'entreprise déductible en 2008, car les paiements, imputables sur la valeur des véhicules donnés aux fils en 2008, s'appliquaient à des tâches que ces derniers avaient accomplies².

[12] À maintes reprises pendant tout son témoignage, M. Rogers a dit que ses fils n'avaient touché aucun salaire en 2008 et en 2009. Il a ajouté qu'il avait commis une erreur en inscrivant ces montants à titre de salaire dans les livres. Ses fils avaient été embauchés par l'entreprise et avaient été rémunérés jusqu'en 2007. Après cela, ils avaient trouvé un travail à temps partiel chez Dairy Queen, près du domicile de leurs parents, et ils n'avaient pas été embauchés par l'entreprise sur

une base régulière. Ils se présentaient quand ils avaient le temps de donner un coup de main à cette dernière.

[13] M. Rogers a déclaré qu'en signe de gratitude, l'appelante avait fait don d'un véhicule de l'entreprise à chacun des fils. Cependant, il aussi qualifié ces véhicules de paiements faits sous forme de biens amortissables ayant besoin de réparations, que l'appelante souhaite maintenant déduire à titre de dépenses d'entreprise.

[14] En 2008, Devan a reçu une Chevrolet Blazer 1987 (la « Blazer ») et Kurtis, une Taurus 1996 (la « Taurus ») (collectivement, les « véhicules »). Dans son témoignage, M. Rogers a déclaré que les véhicules avaient été donnés à leurs fils dans le but de tirer un revenu de l'entreprise de l'appelante au cours des deux années en cause. Les fils se sont servis des véhicules pour se rendre de leurs domiciles personnels jusqu'au Dairy Queen et, ensuite, au domicile de leurs parents en vue d'aider leur mère à exploiter l'entreprise chaque fois qu'ils le pouvaient, mais ils n'ont jamais reçu d'argent de l'entreprise en 2008 et en 2009.

[15] Aux dires de l'intimée, étant donné que les véhicules étaient des dons faits de bon gré à des membres de la famille en échange de travaux effectués, il s'agissait de frais personnels non déductibles, comme l'envisage l'alinéa 18(1)h) de la Loi³. La thèse de l'intimée repose sur le fait que M. Rogers a déclaré que les dons avaient été faits en échange de travaux. Cependant, il ressort manifestement de la preuve, orale et documentaire, ainsi que de la thèse de l'appelante que celle-ci considérait les véhicules comme des paiements, sous forme de biens amortissables, qui avaient été faits à ses fils en échange de tâches exécutées, ce qui permettait ainsi à l'entreprise de gagner un revenu en limitant ses frais⁴.

[16] Une autre préoccupation que soulève la thèse de l'intimée est qu'elle ne tient pas compte de l'explication détaillée fournie concernant les tâches qu'accomplissaient les fils de l'appelante. M. Rogers a déclaré que ces derniers réparaient et remettaient en état des véhicules, qu'ils nettoyaient des pièces et des châssis au jet de sable, qu'ils effectuaient des travaux de tôlerie et de fabrication, qu'ils faisaient de la soudure, qu'ils remplaçaient des joints à rotule, qu'ils réparaient des freins, qu'ils changeaient des pneus, qu'ils remettaient en état des transmissions, qu'ils retiraient et remettaient en place des moteurs, qu'ils avaient démonté une camionnette Chevy d'une demi-tonne, qu'ils avaient découpé des pièces de carrosserie rouillées, qu'ils avaient refait des bas de caisse et qu'ils avaient fabriqué sur mesure des éléments destinés au plancher de cette camionnette.

[17] À l'appui, M. Rogers a produit un tableau d'exécution des tâches pour l'année 2008 et l'année 2009, qui confirmait les tâches que ses fils avaient exécutées⁵. Bien qu'il ait reconnu avec franchise que ces tableaux avaient été établis après coup, il a déclaré que les informations qui y figuraient étaient tirées du grand livre dans lequel étaient inscrits les travaux que les deux fils avaient réellement effectués.

[18] Le tableau relatif à l'année 2008 montre que la somme totale de 650 \$ est imputable à la Taurus et montre qu'il s'agit du coût réel pour l'entreprise. En contre-interrogatoire, M. Rogers a admis sans équivoque que la Taurus était évaluée à 650 \$ et non à 3 000 \$, comme il était inscrit dans la pièce A5, ce qui, selon lui, était une erreur.

[19] Dans le même tableau, le montant total de 2 556 \$, imputable à la Blazer, a été calculé de la même façon que pour la Taurus. En conformité avec ce tableau, la pièce A5 montre que le montant pour la Blazer s'élève à 2 500 \$. Cela étant, je déduis que la valeur de la Blazer était de 2 556 \$ en 2008. Je conclus que la fourniture des véhicules en guise de paiements, d'un montant total de 3 206 \$ en 2008, s'appliquait à des tâches exécutées par les fils, que ce montant a été engagé en vue de gagner un revenu et qu'il était déductible à titre de dépenses d'entreprise⁶. M. Rogers a témoigné avec franchise et a été un témoin digne de foi.

[20] Pour les motifs qui suivent, je conclus que le montant total de 5 232 \$ n'est pas une dépense d'entreprise déductible en 2009.

[21] L'appelante ne s'est pas acquittée du fardeau qui lui incombait de fournir des renseignements détaillés et de documenter ses affaires de manière raisonnable au sujet de l'année 2009. Des allégations faites sans preuve ne sont pas suffisantes pour étayer des déductions⁷.

[22] Selon le tableau relatif à l'année 2009, le coût réel pour l'entreprise est de 5 232 \$ et il est qualifié de [TRADUCTION] « don – dépense d'entreprise ». Cependant, hormis cette allégation et contrairement aux explications qui ont été données et aux documents qui ont été fournis relativement à la Taurus et à la Blazer pour 2008, aucune preuve – orale ou documentaire – n'a été présentée au sujet du montant de 5 232 \$ en 2009.

[23] Fait assez important, lors du contre-interrogatoire, M. Rogers a reconnu qu'à part la Taurus et la Blazer dont l'entreprise avait fait don à leurs fils en 2008, ces derniers n'ont pas reçu pour leur aide d'autres véhicules ou articles, pas plus qu'on ne leur a versé de l'argent.

[24] Je conclus que le montant total de 5 232 \$ qui a été déduit en 2009 n'était pas étayé par des pièces justificatives, qu'il n'établissait l'existence d'aucun objet commercial et que sa déduction est interdite par l'alinéa 18(1)a) de la Loi à titre de dépense d'entreprise.

Les frais de repas dont la déduction a été refusée

[25] Je conclus que les frais de repas dont la déduction a été refusée, soit 1 218 \$ en 2008 et 1 240 \$ en 2009, étaient des dépenses personnelles, car le besoin qu'avaient les fils de s'alimenter était distinct de l'entreprise – et non intrinsèque à cette dernière⁸.

[26] M. Rogers a déclaré que les frais de repas dont la déduction a été refusée avaient trait à des repas achetés pour leurs fils dans un restaurant-minute, deux fois par semaine. Il a ajouté que les montants correspondants avaient été déclarés par blocs mensuels et inscrits dans le grand livre à raison de 100 \$ par mois. Les fils mangeaient les hamburgers et les frites dans le garage lorsqu'ils travaillaient sur une automobile ou que l'appelante avait besoin d'aide.

[27] L'appelante fait valoir de nouveau que les frais de repas dont la déduction a été refusée ont permis à l'entreprise de gagner un revenu, qu'il faudrait de ce fait admettre la somme de 100 \$ par mois à titre de frais de repas pour deux enfants comme une dépense d'entreprise en 2008 et en 2009, et que le montant est extrêmement raisonnable.

[28] L'intimée soutient que les frais de repas dont la déduction a été refusée, qui s'appliquent aux dîners des fils de l'appelante, étaient distincts de l'entreprise – et ne constituaient donc pas un besoin intrinsèque à cette dernière – et qu'il s'agissait donc de dépenses personnelles dont la déduction est interdite par l'alinéa 18(1)h). De plus, les montants n'étaient pas étayés par des pièces justificatives, et leur déduction est donc interdite par l'alinéa 18(1)a) de la Loi.

[29] L'avocate de l'intimée a invoqué l'arrêt *Scott v Canada*, 98 DTC 6530 (CAF), dans lequel la Cour d'appel fédérale a reconnu que le besoin qu'ont les humains de s'alimenter existe indépendamment de l'entreprise et n'est pas intrinsèque à cette dernière. Comme la Cour d'appel fédérale l'a écrit, au paragraphe 6 :

[...] Ce n'est pas un besoin qui est intrinsèque à l'entreprise. Bien que des repas convenables puissent permettre à une personne d'exercer son entreprise ou améliorer sa capacité à cet égard, le besoin d'étancher sa soif et de satisfaire sa faim existe indépendamment de l'entreprise. [...]

[30] Comme les frais de repas dont la déduction a été refusée avaient pour but de satisfaire le besoin d'alimentation des fils et que ce besoin existait indépendamment de l'entreprise et n'était pas intrinsèque à un besoin ou à un objet de l'entreprise, je conclus que les frais de repas dont la déduction a été refusée sont des dépenses personnelles dont la déduction est interdite par l'alinéa 18(1)h) de la Loi et que, en tout état de cause, comme on ne disposait d'aucun reçu ou autre document concernant les frais de repas dont la déduction a été refusée, l'appelante ne s'est pas acquittée du fardeau d'établir qu'elle a le droit de déduire ces frais, dont la déduction est donc interdite par l'alinéa 18(1)a) de la Loi.

Les repas

[31] Je conclus que le montant que l'appelante peut déduire en 2009 au titre de frais de repas se limite à 292 \$, soit 50 % de 584 \$.

[32] M. Roger a déclaré que des dispositions avaient été prises pour séjourner dans une résidence privée, sans frais, au cours du voyage. Il a aussi déclaré que des pièces d'automobile avaient été obtenues en échange du prix d'un repas.

[33] L'appelante conteste la réduction de 50 % du montant de 584 \$ qui a été payé et déduit au titre des repas en 2009. Elle affirme qu'étant donné qu'elle avait fait très attention à d'autres dépenses effectuées lors du voyage d'affaires en question, il y aurait lieu d'admettre le montant de 584 \$, car il s'agissait d'une dépense très raisonnable en 2009⁹.

[34] La difficulté que présente l'argument de l'appelante est que le paragraphe 67.1(1) de la Loi autorise les entrepreneurs à ne déduire tout au plus que 50 % des sommes payées pour des aliments et des boissons relativement à des repas pris dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise.

[35] L'article 67.1 a été ajouté à la Loi en 1988. Avant cela, la totalité des frais de repas raisonnables qui étaient engagés en vue de tirer un revenu d'une entreprise aurait été déductible lors du calcul du revenu de cette entreprise. Cependant, après le 21 février 1994, la limite a été changée et est devenue 50 % des frais engagés. Cette disposition limite donc les déductions relatives aux repas à 50 % du montant raisonnable (584 \$) qui a été engagé.

[36] Je conclus que seul le montant de 292 \$, soit 50 % de 584 \$, peut être déduit pour les repas pris lors du voyage d'affaires, conformément à l'article 67.1 de la Loi. Je conclus par ailleurs que le ministre a accordé à juste titre la déduction de la somme de 292 \$ en 2009.

Le revenu non déclaré

[37] J'admets que le paiement de 3 200 \$ fait en 2009 appartenait à M. Rogers, et non à l'appelante¹⁰.

[38] M. Roger a déclaré qu'en juillet 2006, il avait fini d'avoir de la physiothérapie pour une blessure à l'épaule. Il avait acheté une camionnette Chevy 1978 (la « camionnette ») qui lui avait coûté 3 700 \$, réparations comprises. Il avait été engagé comme messenger, mais ne pouvait pas se servir de ce véhicule parce que la Commission des accidents du travail ne l'autorisait pas à le faire.

En 2006, il a transféré la camionnette ainsi qu'une Thunderbird 1991 (la « Thunderbird ») à l'entreprise et a reçu de cette dernière un billet à ordre parce qu'elle n'avait pas d'argent. À un moment donné, ces véhicules ont été transférés de nouveau à M. Rogers. Cela a été corroboré par des documents, dont un acte de vente et un billet à ordre, qui ont été produits en preuve. En 2008 et en 2009, il était propriétaire de ces deux véhicules et les utilisait. Il a déclaré que le paiement de 3 200 \$ fait en 2009, qui se rapportait à ces véhicules, lui appartenait, et non pas à l'entreprise. Je conclus que la source du montant de 3 200 \$ était la vente de la camionnette et de la Thunderbird et qu'il ne s'agissait pas d'un revenu non déclaré de l'appelante en 2009.

CONCLUSION

[39] Les appels sont accueillis compte tenu du fait que le montant de 3 206 \$ en 2008 est une dépense d'entreprise et que le montant de 3 200 \$ en 2009 n'est pas un revenu non déclaré et doit être soustrait du revenu imposable de l'appelante. Les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse de nouvelles cotisations en conséquence. À tous les autres égards, les appels relatifs aux années d'imposition 2008 et 2009 sont rejetés.

Signé à Toronto (Ontario), ce 28^e jour de mars 2014.

« K. Lyons »

Juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de mai 2014.

M.-C. Gervais

¹ Aux termes du paragraphe 9(1) de la Loi, un contribuable est tenu de déclarer à titre de revenu le bénéfice qu'il tire d'une entreprise. Pour le calcul de ce bénéfice, la Loi autorise certaines déductions d'entreprise. D'autres déductions sont expressément interdites aux alinéas 18(1)a) et h) de la Loi.

² Ce montant se compose de la Taurus, évaluée à 650 \$, ainsi que de la Blazer qui, comme je le déduis, est évaluée à 2 556 \$. Voir les pièces A-3 et A-5. Il ressort des pièces A-5 et A-6 que la Taurus a été achetée en 2008 au prix de 1 500 \$, plus des pièces totalisant 350 \$. La pièce A-3 fait état de la somme de 1 500 \$, plus 350 \$ pour des pièces, moins 1 200 \$, ce qui donne 650 \$. Les montants relatifs au coût réel des véhicules pour l'entreprise se chiffrent, d'après M. Rogers, à 3 206 \$ dans le tableau relatif à l'année 2008. Il mentionne aussi que le coût imputé aux véhicules, qui, selon l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), est de 4 300 \$, n'est pas le prix réel et qu'il s'agit simplement d'une valeur générale. Cependant, l'ARC est arrivée à ce montant en prenant pour base les informations que l'appelante avait fournies et qui font état d'une valeur de 5 500 \$ pour les deux véhicules. Voir la pièce A-5, page 3. M. Rogers a déclaré que quelqu'un, à l'ARC, avait oublié ce qu'il lui avait montré. Selon la réponse, ce montant a été obtenu en utilisant la somme de 5 500 \$ et en soustrayant ensuite de celle-ci le montant de 1 200 \$ figurant à l'annexe A, ainsi qu'aux alinéas 22e) à g) de la réponse.

³ L'essentiel de l'argument de l'appelante est qu'aucun salaire et aucune somme d'argent n'ont été payés, que l'entreprise a fait don des véhicules à ses fils en échange des tâches qu'ils exécutaient, ce qui a donc permis à l'entreprise de gagner un revenu en limitant ses frais, et que les paiements sont donc des dépenses d'entreprise déductibles en 2008 et en 2009. L'intimée fait valoir, subsidiairement, que, si la Cour conclut qu'il s'agit de dépenses d'entreprise, le montant de ces dépenses devrait se limiter à 650 \$ en 2008 pour la valeur de la Taurus.

⁴ Lors de son témoignage, M. Rogers s'est dit inquiet que l'on attribue à des mots un sens qu'il ne saisissait pas tout à fait, et il a demandé que cela ne mine pas sa thèse. De toute évidence, l'emploi que fait l'appelante du mot « don » et la compréhension qu'elle en a en sont un exemple, et cet emploi et cette compréhension ne correspondent pas à ceux de l'intimée.

⁵ Pièces A-3 et A-4.

⁶ Les tableaux qu'a produits M. Rogers, qui montrent ce qu'il qualifie de coût réel pour l'entreprise, comparativement aux montants qu'il a estimés à partir de taux appliqués dans le secteur de l'automobile, et qui illustrent le coût ou la valeur de ce que l'appelante aurait payé si elle avait confié à d'autres les mêmes tâches à forfait, ne sont pas pertinents pour ce qui est de l'établissement d'une déduction de dépenses d'entreprise. Les tableaux montrent que le coût réel est de 3 206 \$ et le coût estimatif de 20 400 \$ en 2008, et que le coût réel est de 5 232 \$ et le coût estimatif de 25 350 \$ en 2009, exclusion faite des repas.

⁷ *Njenga v Canada*, 96 DTC 6593 (CAF).

- ⁸ Les frais de repas dont la déduction a été refusée, qui sont de 1 218 \$ pour 2008 et de 1 531,96 \$ pour 2009, figurent également dans les tableaux, pièces A-3 et A-4, en tant qu'éléments du coût réel pour l'entreprise. Il convient de noter que le montant applicable à 2009 est différent du montant de 1 240 \$ qui est en litige et dont le ministre a refusé la déduction.
- ⁹ L'intimée soutient que 50 % seulement de la somme de 584 \$ est déductible, conformément à l'article 67.1 de la Loi.
- ¹⁰ L'avocate de l'intimée ne s'est pas prononcée sur le montant de 3 200 \$ en 2009, eu égard à la preuve, non présentée à l'ARC, que M. Rogers était le propriétaire de la camionnette et de la Thunderbird.

RÉFÉRENCE : 2014 CCI 101

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2013-1695(IT)I

INTITULÉ : ROBERTA M. ROGERS et
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Saskatoon (Saskatchewan)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 23 janvier 2014

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge K. Lyons

DATE DU JUGEMENT : Le 28 mars 2014

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : M. Ronald W. Rogers
Avocate de l'intimée : M^e Bryn Frape

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante : s.o.

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada