

Cour d'appel
fédérale



CANADA

Federal Court
of Appeal

Date : 20110629

Dossier : A-330-10

Référence : 2011 CAF 218

**CORAM : LA JUGE SHARLOW
LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS**

ENTRE :

WAYNE BOWDEN

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 23 juin 2011.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 29 juin 2011.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LA JUGE SHARLOW

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS**

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20110629

Dossier : A-330-10

Référence : 2011 CAF 218

**CORAM : LA JUGE SHARLOW
LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS**

ENTRE :

WAYNE BOWDEN

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE SHARLOW

[1] M. Bowden porte en appel le jugement de la Cour canadienne de l'impôt (2010 CCI 424) rejetant l'appel d'une cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15. Cette cotisation refusait les crédits de taxe sur les intrants demandés par M. Bowden pour la période allant du 1^{er} juillet 2007 au 31 décembre 2008.

[2] M. Bowden avait réclamé les crédits de taxe sur les intrants pour la période susmentionnée, mais il affirme que les paiements de taxe sur les produits et services (TPS) pour lesquels ils demandait les crédits avaient été faits en 2003 et les années suivantes. Il dit que,

durant ces années, il a exploité plusieurs entreprises. L'une d'elles était une entreprise de services financiers (ou de placement), et M. Bowden admet maintenant qu'il n'avait pas droit à des crédits de taxe sur les intrants relativement à cette entreprise. Toutefois, il soutient qu'il a droit aux crédits de taxe sur les intrants relativement à ses autres entreprises de consultation informatique, rénovation résidentielle et mise en valeur résidentielle. Selon lui, l'appel devant la Cour de l'impôt visait à établir son droit aux crédits de taxe sur les intrants relativement à ces autres entreprises.

[3] M. Bowden n'a pas eu gain de cause à la Cour de l'impôt parce que le juge a souscrit à l'argument de la Couronne selon lequel les autres entreprises de M. Bowden n'étaient pas visées par l'alinéa *a*) de la définition d'« activité commerciale » au paragraphe 123(1) de la Loi, qui prévoit ce qui suit (non souligné dans l'original) :

123. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à l'article 121, à la présente partie et aux annexes V à X.

[...]

« activité commerciale » Constituent des activités commerciales exercées par une personne :

a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées.

123. (1) In section 121, this Part and Schedules V to X,

...

“commercial activity” of a person means

(a) a business carried on by the person (other than a business carried on without a reasonable expectation of profit by an individual, a personal trust or a partnership, all of the members of which are individuals), except to the extent to which the business involves the making of exempt supplies by the person.

[4] Dans son mémoire des faits et du droit, M. Bowden a fait valoir que le juge a commis une erreur de droit parce qu'il a omis d'appliquer les principes établis dans les arrêts *Stewart c. Canada*, [2002] 2 R.C.S. 645, 2002 CSC 46, et *Walls c. Canada*, [2002] 2 R.C.S. 684, 2002 CSC 47. Il dit que, selon ces arrêts, le critère de l'« expectative raisonnable de profit » sert uniquement à distinguer, à des fins fiscales, les activités exercées dans le cadre d'une entreprise des activités personnelles. Vu que les activités de consultation informatique, de rénovation résidentielle et de mise en valeur résidentielle ne comportent aucun aspect personnel ou récréatif, le juge aurait dû déterminer que ces activités étaient exercées dans le cadre d'une entreprise et constituaient donc des « activités commerciales » au sens de la définition prévue par la Loi.

[5] Le problème, en ce qui concerne l'analyse de M. Bowden, est qu'elle élargit trop la portée des arrêts *Stewart* et *Walls*. Ces affaires portaient sur une règle jurisprudentielle qui était jadis appliquée pour déterminer si, aux fins d'impôt, une activité particulière ou une entreprise exploitée par un contribuable constituait une « source de revenu », et donc une entreprise (voir *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480, à la page 485). Dans les arrêts *Stewart* et *Walls*, la Cour suprême du Canada a statué que le critère de l'expectative raisonnable de profit ne pouvait pas être appliqué à cette fin.

[6] Depuis les arrêts *Stewart* et *Walls*, le principe général veut qu'aux fins d'impôt, une opération ou une activité de nature commerciale soit qualifiée d'entreprise même en absence d'une attente raisonnable de profit, à moins qu'elle ne comporte un aspect personnel ou récréatif. Si tel est le cas, le critère de l'expectative raisonnable de profit peut être appliqué pour déterminer si les activités en question constituent néanmoins une entreprise. Dans les cas où il est

nécessaire et approprié d'appliquer le critère en question, il faut tenir compte des facteurs énoncés dans l'arrêt *Moldowan* (à la page 486) et dans de nombreux arrêts postérieurs. Il n'est pas nécessaire d'énumérer tous les facteurs pertinents en l'espèce. Il convient seulement de noter que l'un de ces facteurs est l'état des profits et pertes pour les années antérieures et postérieures à l'année de cotisation, ainsi que les profits anticipés.

[7] Cela dit, je me dois toutefois de conclure que les limites énoncées dans les arrêts *Stewart* et *Walls* ne sont pas utiles à M. Bowden, même si je devais retenir son argument portant que les activités de consultation informatique, de rénovation résidentielle et de mise en valeur résidentielle ne comportent aucun aspect personnel ou récréatif (je ne me prononce pas sur ce point factuel puisque cela n'est pas nécessaire). L'argument que M. Bowden tire des arrêts *Stewart* et *Walls* est sans fondement parce que le droit d'un contribuable aux crédits de taxe sur les intrants ne dépend pas de la question de savoir si le contribuable a payé ou non la TPS relativement à une « entreprise », mais plutôt de celle de savoir s'il a payé la TPS relativement à une « activité commerciale ».

[8] Dans ce contexte, le terme « activité commerciale » n'a pas le sens ordinaire. Il est expressément défini aux fins de la TPS comme une entreprise exploitée dans une attente raisonnable de profit (voir la définition précitée). Cette définition reconnaît implicitement qu'une entreprise peut être exploitée sans attente raisonnable de profit, tout en indiquant que l'exploitation d'une entreprise sans attente raisonnable de profit ne constitue pas une « activité commerciale ». Il s'ensuit, dans la mesure où M. Bowden a exploité au cours de la période pertinente d'autres entreprises que l'entreprise de services financiers, qu'il n'a droit aux crédits

de taxe sur les intrants que relativement aux entreprises qu'il a exploitées dans une attente raisonnable de profit.

[9] En règle générale, il convient de confirmer les conclusions de fait formulées par un juge pour déterminer s'il est satisfait au critère de l'expectative raisonnable de profit dans un cas particulier, en l'absence d'une erreur manifeste et dominante. Le juge de première instance a tenu compte dans la présente affaire des facteurs pertinents, et, à mon avis, ses conclusions de fait étaient raisonnables vu la preuve documentaire et les témoignages présentés. Toutefois, cela ne permet pas pour autant de trancher le présent appel. Le dossier révèle en effet que la vraie question en litige est de savoir si le juge de première instance a tenu compte de l'application de la définition d'« activité commerciale » prévue par la Loi.

[10] À cet égard, il convient de relater l'historique des procédures entourant la présente affaire. Il ressort du dossier que, lorsque le ministre (c'est-à-dire l'Agence du revenu du Canada agissant au nom du ministre) a établi l'avis de cotisation qui a conduit à l'appel interjeté par M. Bowden, il estimait que M. Bowden exploitait une seule entreprise, soit une entreprise de services financiers. M. Bowden s'est opposé à cette cotisation au motif que les crédits de taxe sur les intrants demandés se rapportaient à ses autres entreprises. En fait, c'est le seul argument formulé dans l'avis d'opposition.

[11] Le ministre n'a pas confirmé la cotisation ni n'a établi une nouvelle cotisation dans le délai de 180 jours prévu par la Loi, et M. Bowden a exercé ainsi son droit d'interjeter appel

directement à la Cour de l'impôt, en choisissant la procédure informelle. Son avis d'appel, tel qu'il a été déposé à la Cour de l'impôt, est très bref et énonce ce qui suit :

[TRADUCTION] À deux (2) reprises, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a reçu des renseignements détaillés relatifs aux crédits de taxe sur les intrants (CTI) que j'ai demandés dans les déclarations de TPS pour les inscrits et, à l'évidence, a choisi de faire complètement abstraction des faits présentés et de continuer à soutenir que TOUS les CTI demandés par une entreprise qui perçoit et qui verse la TPS doivent être refusés.

[12] La réponse du ministre à l'avis d'appel est également brève. Les hypothèses du ministre sont formulées comme suit au paragraphe 5 :

[TRADUCTION]

- a) l'appelant était inscrit aux fins de la TPS;
- b) l'appelant a demandé des CTI totalisant 4 419,71 \$ pour la période du 1^{er} juillet 2007 au 31 décembre 2008;
- c) l'appelant a exploité une entreprise de placement du 1^{er} juillet 2007 au 31 décembre 2008.

[13] Le juge a interprété la troisième hypothèse comme comprenant implicitement l'hypothèse selon laquelle l'appelant a exploité seulement une entreprise de placement au cours de la période pertinente. À mon avis, c'est une interprétation juste de la conclusion du ministre. Elle est compatible avec le fait que le ministre n'avait pas conclu l'examen des questions soulevées par M. Bowden dans son avis d'opposition lorsque celui-ci a déposé son avis d'appel à la Cour de l'impôt.

[14] Selon les circonstances révélées par le dossier, le ministre avait été informé des motifs pour lesquels M. Bowden s'opposait à la cotisation. Plus précisément, il savait que M. Bowden

demandait les crédits de taxe sur les intrants relativement à ses entreprises autres que son entreprise de services financiers.

[15] Toutefois, rien dans la réponse du ministre n'avisait M. Bowden que le ministre soutiendrait devant la Cour de l'impôt que toute activité des entreprises de M. Bowden, à l'exception de son entreprise de services financiers, échappait à la définition d'« activité commerciale » prévue par la Loi. À mon avis, l'absence d'avis dans la réponse du ministre a causé à M. Bowden un préjudice substantiel, parce qu'il n'a pas été avisé que le succès de son appel pouvait dépendre de la preuve concernant le critère de l'expectative raisonnable de profit. L'exemple le plus frappant concernant les effets de cette omission préjudiciable était l'absence de l'historique complet de ses diverses entreprises pour une période excédant la période visée par les demandes de crédit de taxe sur les intrants en litige. M. Bowden a affirmé devant notre Cour qu'il avait une pareille preuve et qu'il aurait pu la produire s'il avait su qu'elle serait pertinente.

[16] Le juge a noté cette lacune dans les actes de procédure, mais a conclu en fin de compte que M. Bowden n'a pas subi de préjudice en raison de cette lacune. Il explique pourquoi au paragraphe 10 de ses motifs :

Au départ, j'ai été préoccupé par la question de savoir si la réponse du ministre révélait adéquatement sa position à cet égard, et si l'appelant avait été suffisamment informé de ce qu'il fallait démontrer. Toutefois, au vu de la preuve, j'ai été convaincu que l'appelant avait effectivement compris, dès le départ, les questions soulevées et qu'il n'a été aucunement pris par surprise. En fait, il a préparé des feuilles de calcul précisément pour démontrer la portée de ses activités commerciales dans le cadre de ses entreprises de consultation informatique, de rénovation résidentielle et de mise en valeur résidentielle.

[17] En toute déférence, il n'était pas raisonnablement loisible au juge de conclure, en se basant sur lesdites feuilles de calcul, que M. Bowden avait été suffisamment informé que le ministre s'appuierait sur le critère de l'expectative raisonnable de profit. Il appert que les feuilles de calcul visaient à rattacher les demandes de crédit de taxe sur les intrants aux diverses activités commerciales de M. Bowden, ce qu'il croyait de toute évidence être en litige selon ce qui ressort de son avis d'opposition, de son avis d'appel et de la réponse du ministre. Les feuilles de calcul ne révèlent pas d'éléments de preuve pertinents sur l'historique du profit réalisé et des pertes encourues par les entreprises de M. Bowden pendant toute la période pouvant être prise en compte dans le cadre de l'analyse relative à l'expectative raisonnable de profit.

[18] Selon le ministre, M. Bowden n'a pas invoqué un tel préjudice dans son mémoire des faits et du droit, mais a soulevé cette question uniquement dans sa plaidoirie sans donner au ministre la possibilité raisonnable de répondre. Il est vrai que M. Bowden n'a pas fait mention de cette question dans ses observations écrites. Toutefois, les faits pertinents ressortent clairement du dossier et le ministre en avait connaissance, et les conséquences juridiques de ces faits sont évidentes. L'avocat du ministre a eu le mérite d'admettre en toute franchise que, lorsque le débat à la Cour de l'impôt s'est transformé en discussion au sujet du critère de l'expectative raisonnable de profit, il aurait dû demander de modifier ses actes de procédure (ce qui aurait sans doute incité le juge à considérer l'opportunité d'ordonner un ajournement).

[19] Pour ces motifs, j'ai conclu que l'appel de M. Bowden devrait être accueilli et le jugement de la Cour de l'impôt annulé.

[20] J'ai examiné la question de savoir s'il convenait de renvoyer la présente affaire à la Cour de l'impôt pour un nouveau procès, ou si notre Cour devait se prononcer sur le mérite de l'appel de M. Bowden à partir du dossier, dans son état actuel. Vu que le montant de la taxe en cause ne dépasse pas 5 000 \$, j'ai conclu que l'intérêt de la justice serait mieux servi si notre Cour se prononçait sur le mérite du présent appel.

[21] Le ministre a présumé que M. Bowden a exploité une seule entreprise au cours de la période pertinente, soit une entreprise de services financiers relativement à laquelle il ne pouvait pas demander des crédits de taxe sur les intrants. Cette hypothèse doit être tenue pour acquise, à moins qu'elle ne soit réfutée par la preuve. M. Bowden a présenté des éléments de preuve tendant à établir qu'il exploitait une entreprise au cours de la période pertinente, laquelle n'était pas une entreprise de services financiers. Cette preuve n'est pas contestée et suffit pour réfuter la principale hypothèse factuelle du ministre. Puisque la question de l'application de la définition légale d'« activité commerciale » n'a pas été dûment soulevée dans les actes de procédure, l'appel de M. Bowden ne devrait pas être tranché sur ce fondement.

[22] La seule question qui reste à trancher concerne le rattachement des crédits de taxe sur les intrants demandés à l'entreprise de services financiers de M. Bowden et à ses autres entreprises. M. Bowden a soumis une feuille de calcul établissant ce rattachement. Il ressort de la transcription que le juge pensait que s'il avait conclu que M. Bowden avait droit à certains crédits de taxe sur les intrants, l'instance aurait été ajournée pour permettre au ministre de procéder à une vérification. Cela entraînerait nécessairement un délai indéfini dans une affaire qui a déjà pris beaucoup de temps et de ressources. Compte tenu des montants peu élevés en

cause, j'ordonnerais au ministre d'établir une nouvelle cotisation en reconnaissant l'exactitude de la feuille de calcul de M. Bowden (voir la feuille de calcul, dossier d'appel, onglet 10, à la page 85).

[23] J'accueillerais le présent appel, j'annulerais le jugement de la Cour de l'impôt et, rendant le jugement qui aurait été rendu, j'accueillerais l'appel en matière d'impôt interjeté par M. Bowden et renverrais la cotisation de TPS au ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation conformément aux présents motifs.

[24] M. Bowden a droit à ses dépens devant notre Cour. Puisqu'il agit pour son propre compte, ses dépens se limitent essentiellement aux débours liés au présent appel devant notre Cour. En vue d'économiser du temps et de l'argent, je fixerais les dépens devant notre Cour à 800 \$. Étant donné que l'instance devant la Cour de l'impôt a été introduite selon la procédure informelle, M. Bowden n'a pas droit aux dépens afférents à cette instance.

« K. Sharlow »

j.c.a.

« Je suis d'accord
Johanne Trudel »

« Je suis d'accord
David Stratas »

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-330-10

(APPEL D'UN JUGEMENT RENDU PAR MONSIEUR LE JUGE BOWIE, EN DATE DU 15 JUILLET 2010, DOSSIER N^O 2010-467 (GST) I)

INTITULÉ : WAYNE BOWDEN c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 23 juin 2011

MOTIFS DU JUGEMENT : LA JUGE SHARLOW

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE STRATAS

DATE DES MOTIFS : Le 29 juin 2011

COMPARUTIONS :

Wayne Bowden POUR L'APPELANT
(POUR SON PROPRE COMPTE)

Darren Prevost POUR L'INTIMÉE
Donna Dorosh

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Myles J. Kirvan POUR L'INTIMÉE
Sous-procureur général du Canada