

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2000-4252(IT)G

ENTRE :

DONALD MITCHELL,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appels entendus les 13 et 14 mai 2002, à Ottawa (Ontario), par

l'honorable juge Lucie Lamarre

Comparutions

Avocat de l'appelant : M^e R. Wayne MacKinnon

Avocat de l'intimée : M^e Michael Ezri

JUGEMENT

Les appels des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995 et 1996 sont rejetés.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 13^e jour de juin 2002.

« Lucie Lamarre »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de mai 2004.

Yves Bellefeuille, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020613
Dossier: 2000-4252(IT)G

ENTRE :

DONALD MITCHELL,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Lamarre, C.C.I.

[1] L'appelant interjette appel à l'encontre de cotisations établies par le ministre du Revenu national (le « ministre ») en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *Loi* ») pour ses années d'imposition 1990 à 1996.

[2] En établissant les cotisations à l'égard de l'appelant, le ministre a :

a) refusé les dépenses d'entreprise et inclus dans le revenu les montants qui suivent :

	<u>Revenu supplémentaire</u>	<u>Dépenses refusées</u>
1993	1 200 \$	39 413 \$
1994	4 800 \$	44 711 \$
1995	12 000 \$	40 772 \$
1996		45 121 \$

- b) refusé les montants de 160 909 \$ et de 300 000 \$ déduits par l'appelant comme pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise (« PDTPE ») pour les années d'imposition 1991 et 1996 respectivement;
- c) refusé, pour les années d'imposition 1990, 1992, 1993 et 1994, les pertes autres qu'en capital que l'appelant avait reportées rétrospectivement ou prospectivement et qui était liées à la déduction des PDTPE pour les années d'imposition 1991 et 1996;
- d) imposé des pénalités en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi* à l'égard du revenu non déclaré et des dépenses d'entreprise refusées.

[3] En établissant ces cotisations à l'égard de l'appelant, le ministre s'est appuyé sur les faits suivants, qui sont énoncés au paragraphe 12 de la Réponse à l'avis d'appel :

[TRADUCTION]

- (a) l'appelant est actionnaire de [Donald G. Mitchell Consulting Corporation (« DGM »)] DGM; [admis]
- (b) DGM est propriétaire de 36,3 % de Canada Trade Group Inc (ci-après « CTG »); [admis en ce qui concerne la période en litige, c'est-à-dire les années d'imposition 1993 à 1996]
- (c) l'appelant est président de CTG; [admis pour la période en litige, 1993 à 1996]
- (d) CTG a payé à l'appelant les montants de 50 000 \$, 60 000 \$, 48 000 \$ et 108 000 \$ pendant les années d'imposition 1993, 1994, 1995 et 1996 respectivement, relativement à ses fonctions comme président de CTG; [admis]
- (e) l'appelant a déclaré les montants visés au paragraphe 12(d) de la présente Réponse comme revenu tiré d'une entreprise; [admis]
- (f) CTG a également payé à l'appelant, relativement à ses fonctions comme président de CTG, les montants de 1 200 \$, 4 800 \$ et 12 000 \$ pendant les années d'imposition 1993, 1994 et 1995 respectivement, et l'appelant n'a pas inclus ces montants dans son revenu pour les années en question;
- (g) l'appelant a accompli ses fonctions de président comme un cadre ou un employé de CTG;

- (h) les fonds reçus de CTG représentent un salaire, un traitement ou une autre rémunération tiré d'une charge ou d'un emploi;
- (i) durant les années d'imposition 1993, 1994, 1995 et 1996, l'appelant n'a pas fourni de services à d'autres personnes;
- (j) CTG a remboursé à l'appelant les frais que celui-ci a engagés pour accomplir ses fonctions comme président de CTG; [admis]
- (k) l'appelant a déduit du revenu que lui a versé CTG des dépenses d'entreprise de 39 413 \$, 44 711 \$, 40 772 \$ et 45 121 \$ pendant les années d'imposition 1993, 1994, 1995 et 1996; [admis]
- (l) les frais déduits par l'appelant et refusés par le ministre sont indiqués dans l'Annexe I ci-jointe; [admis]
- (m) les frais sont des frais personnels ou des frais de subsistance de l'appelant et se composent principalement des coûts de déplacement de l'appelant de sa maison à Ottawa à son lieu de travail à Montréal, des coûts d'un logement à Montréal et d'autres dépenses personnelles;
- (n) l'appelant n'a pas pu justifier toutes les dépenses d'entreprise déduites durant les années d'imposition 1993, 1994, 1995 et 1996;
- (o) l'appelant n'a pas pu justifier sa prétention selon laquelle il avait avancé des fonds à DGM ou à Pumps Restaurant ou que ces fonds avaient été avancés en vue de tirer un profit ou un revenu d'une entreprise ou d'un bien;
- (p) si l'appelant a avancé des fonds à DGM, la créance n'est pas devenue une créance irrécouvrable durant l'année d'imposition 1991;
- (q) DGM a acheté d'autres actions dans CTG en 1993; [admis]
- (r) DGM n'était pas en faillite et n'a pas été liquidée durant 1991; [admis]
- (s) l'appelant n'a pas subi de PDTPE durant l'année d'imposition 1991 relativement aux fonds avancés à DGM;
- (t) si l'appelant a avancé des fonds à Pumps Restaurant, la créance n'est pas devenue une créance irrécouvrable durant l'année d'imposition 1996;
- (u) Pumps Restaurant n'était pas en faillite et n'a pas été liquidée durant 1996;

- (v) l'appelant n'a pas subi de PDTPE durant l'année d'imposition 1996 relativement aux fonds avancés à Pumps Restaurant;
- (w) le montant de pertes autres qu'en capital pouvant être reporté aux années d'imposition 1990, 1992, 1993, et 1994 est néant;
- (x) l'appelant a sciemment, ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou y a participé, y a consenti ou y a acquiescé en déduisant comme dépenses d'entreprise les montants de 39 413 \$, de 44 711 \$, de 40 772 \$ et de 45 121 \$ durant les années d'imposition 1993, 1994, 1995 et 1996 respectivement;
- (y) l'appelant a sciemment, ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou y a participé, y a consenti ou y a acquiescé en omettant de déclarer un revenu aux montants de 1 200 \$, de 4 800 \$ et de 12 000 \$ durant les années d'imposition 1993, 1994 et 1995 respectivement.

ANNEXE I**Frais refusés**

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>
Loyer	8 463 \$	19 456 \$	20 472 \$	20 568 \$
Frais bancaires et intérêts	5 550	4 830	6 000	7 200
Transport	1 410		400	
Restaurants	1 500	2 506	5 200	6 240
Bureau	2 890		500	
Honoraires professionnels	650	1 829		
Téléphone	2 430	2 690		1 080
Électricité	160			260
Frais de représentation	4 320			
Cotisations	1 800			
Assurance	410	430		
Entretien et réparations	930			
Déplacements	8 900	8 400	8 200	8 273
Frais de véhicule à moteur		1 400		
Frais juridiques et comptables		650		1 500
Frais – travail à domicile		2 520		
Total	<u>39 413 \$</u>	<u>44 711 \$</u>	<u>40 772 \$</u>	<u>45 121 \$</u>

Revenu supplémentaire

[4] En contre-interrogatoire, l'appelant a admis qu'il n'avait pas déclaré les montants de 1 200 \$ en 1993, de 4 800 \$ en 1994 et de 12 000 \$ en 1995 comme revenu reçu pour l'exécution de ses fonctions comme président de Canada Trade Group Inc. (« CTG »). Il a témoigné cependant que ces omissions étaient involontaires. L'inclusion de ces montants supplémentaires dans le revenu n'est, en conséquence, plus contestée.

Dépenses refusées

[5] En ce qui concerne les dépenses refusées, celles relatives au loyer, au transport, aux restaurants, à la représentation, aux déplacements, au véhicule à moteur et au travail à domicile semblent tous être liées à ses déplacements à Montréal, à son logement et aux autres frais engagés par l'appelant quand il travaillait pour CTG à Montréal. L'appelant a déclaré qu'il résidait à Ottawa, mais qu'il louait un appartement dont il se servait quand il était à Montréal. Il a dit qu'il avait été nommé président de CTG de 1993 à 1996, et que ses fonctions l'amenaient à Montréal deux jours par semaine en moyenne les trois premières années et quatre jours par semaine la dernière année. Selon le témoignage de l'appelant, quand il était à Montréal, il travaillait au bureau de CTG. Il ressort aussi des contrats signés par l'appelant et CTG pour les années d'imposition 1993 à 1996 (déposés comme pièce R-1, onglets 26 à 29, et pièce R-2, onglets 31 à 35) que, durant les trois premières années, il recevait une allocation mensuelle imposable de 5 000 \$. Ce montant comprenait ses honoraires et couvrait ses frais de logement à Montréal et ses frais de déplacement entre Ottawa et Montréal. La dernière année, l'allocation s'élevait à 9 000 \$ par mois. Tous les frais de déplacement et de subsistance engagés par l'appelant à la demande de CTG autrement que pour ses déplacements hebdomadaires entre Ottawa et Montréal étaient remboursés par CTG, qui lui versait une indemnité journalière de 600 \$ pour le temps alors consacré aux affaires de CTG. Les montants engagés par l'appelant comme frais de représentation ou frais de déplacement en ville pour le compte de CTG lui étaient également remboursés séparément par CTG lorsque l'appelant lui en faisait la demande. L'appelant ne pouvait pas engager plus de 1 000 \$ par mois pour ces frais, et tous les frais excédentaires devaient être préalablement approuvés par CTG.

[6] L'appelant a déduit tous les repas qu'il a pris seul à Montréal, le loyer de l'appartement qu'il louait dans cette ville et ses frais de déplacement aller-retour entre Ottawa et Montréal (qui sont tous des frais déduits par l'appelant parce qu'ils avaient été engagés en sus de ce que lui remboursait CTG). Il ressort clairement de son témoignage que l'appelant se rendait à Montréal pour accomplir ses fonctions comme président de CTG, et pour aucune autre activité commerciale. Sa seule source de revenu quand il était à Montréal était le traitement que lui versait CTG.

[7] Dans ses observations écrites, l'avocat de l'appelant soutient que son client avait été engagé par CTG en vertu d'un contrat de services d'expert-conseil aux termes duquel il devait payer ses propres frais. L'avocat fait valoir que l'appelant a été embauché comme entrepreneur indépendant et non comme employé et que, par conséquent, il pouvait déduire tous les frais qu'il engageait dans le cadre de l'exercice de ses fonctions pour CTG et qui ne lui étaient pas remboursés.

[8] Mon interprétation des ententes signées par CTG et l'appelant ne m'amène pas à conclure que l'appelant a été embauché comme un entrepreneur indépendant qui devait payer ses propres frais. Au contraire, l'appelant recevait une allocation mensuelle pour ses frais de déplacement et de logement (y compris ses déplacements entre Ottawa et Montréal). Les contrats prévoient également que tous les frais dépassant le budget établi devaient être préalablement approuvés par CTG. En outre, l'appelant a clairement indiqué dans son témoignage que CTG l'avait nommé président et qu'il était devenu par la même occasion un administrateur de CTG. Même si les contrats stipulent que l'appelant n'était pas rémunéré pour le temps passé à assister aux réunions du conseil d'administration de CTG, il est difficile de dissocier les activités de l'appelant pour le compte de CTG de son rôle comme président de cette société. À mon avis, l'appelant recevait son allocation de CTG pour être en mesure d'accomplir ses fonctions comme président (ce qui est effectivement une circonstance sur laquelle le ministre s'appuie au paragraphe 12(d) de la Réponse à l'avis d'appel et que l'appelant a admise). Les montants reçus dans ces circonstances peuvent être facilement considérés comme un traitement tiré d'une charge au sens de l'article 8 et du paragraphe 248(1) de la *Loi*. Le mot « charge » est défini de la façon suivante au paragraphe 248(1) :

« charge » Poste qu'occupe un particulier et qui lui donne droit à un traitement ou à une rémunération fixes ou vérifiables, y compris une charge judiciaire, la charge de ministre de la Couronne, la charge de membre du Sénat ou de la Chambre des communes du Canada, de membre d'une assemblée législative ou de membre d'un conseil législatif ou exécutif et toute autre charge dont le titulaire est élu au suffrage universel ou bien choisi ou nommé à titre représentatif, et comprend aussi le poste d'administrateur de société; « fonctionnaire » ou « cadre » s'entend de la personne qui détient une charge de ce genre, y compris un conseiller municipal et un commissaire d'école.

[9] Si le traitement versé à l'appelant était considéré comme se rapportant à du travail qu'il a accompli dans le cadre d'autres activités, les contrats déposés en preuve, même si chacun est intitulé « contrat de services d'expert-conseil », laissent entendre que l'appelant était un employé plutôt qu'un entrepreneur indépendant. Ces contrats accordent peu de latitude à l'appelant. L'appelant était tenu de travailler un certain nombre de jours par semaine pour CTG, et CTG avait certainement le contrôle du traitement et des frais de l'appelant (l'appelant ne pouvait engager aucuns frais dépassant le budget établi sans l'approbation de CTG). La prime éventuelle évoquée dans le contrat de 1996 (pièce R-2, onglet 35) n'indique pas nécessairement que l'appelant avait le statut d'entrepreneur

indépendant, mais peut également indiquer qu'il avait le statut d'employé (je cite comme exemple l'employé qui est vendeur à commission).

[10] Par conséquent, je conclus que l'appelant n'agissait pas comme entrepreneur indépendant par rapport à CTG mais plutôt comme un cadre ou un employé de cette société. Cela étant, l'appelant peut se prévaloir seulement des déductions permises par l'article 8 de la *Loi*.

[11] Les parties pertinentes de l'article 8 sont rédigées de la façon suivante :

ARTICLE 8 : Éléments déductibles.

(1) Sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

[...]

h) Frais de déplacement – lorsque le contribuable, au cours de l'année, à la fois :

(i) a été habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits,

(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement qu'il a engagés pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

les sommes qu'il a dépensées pendant l'année (sauf les frais afférents à un véhicule à moteur) pour se déplacer dans l'exercice des fonctions de son emploi, sauf s'il a, selon le cas :

(iii) reçu une allocation pour frais de déplacement qui, par l'effet des sous-alinéas 6(1)*b*(v), (vi) ou (vii), n'est pas incluse dans le calcul de son revenu pour l'année,

(iv) demandé une déduction pour l'année en application des alinéas *e*), *f*) ou *g*);

[...]

h.1) Frais afférents à un véhicule à moteur – dans le cas où le contribuable, au cours de l'année, a été habituellement tenu d'accomplir les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits et a été tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais afférents à un véhicule à moteur qu'il a engagés dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, les sommes qu'il a dépensées au cours de l'année au titre des frais afférents à un véhicule à moteur pour se déplacer dans l'exercice des fonctions de son emploi, sauf s'il a, selon le cas :

(i) reçu une allocation pour frais afférents à un véhicule à moteur qui, par l'effet de l'alinéa 6(1)*b*), n'est pas incluse dans le calcul de son revenu pour l'année,

(ii) demandé une déduction pour l'année en application de l'alinéa *f*);

[...]

(2) **Restriction générale.** Seuls les montants prévus au présent article sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi.

[...]

(4) **Repas.** La somme dépensée par un cadre ou un employé pour son repas ne peut être incluse dans le calcul du montant d'une déduction en vertu de l'alinéa (1)*f*) ou *h*) que si le repas a été pris au cours d'une période où les fonctions de ce cadre ou de cet employé l'obligeaient à être absent, durant une période d'au mois douze heures, de la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de l'employeur où il se présentait habituellement pour son travail et à être absent, le cas échéant, de la région métropolitaine où cet établissement était situé.

[...]

(10) **Attestation de l'employeur.** Un contribuable ne peut déduire un montant pour une année d'imposition en application des alinéas (1)*f*), *h*) ou *h.1*) ou des sous-alinéas (1)*i*)(ii) ou (iii) que s'il joint à sa déclaration de revenu pour l'année un formulaire prescrit, signé par son employeur, qui atteste que les conditions énoncées à cet alinéa ou à ce sous-alinéa, selon le cas, ont été remplies quant au contribuable au cours de l'année.

[...]

(13) **Travail à domicile.** Malgré les alinéas (1)*f*) et *i*) :

a) un montant n'est déductible dans le calcul du revenu d'un particulier pour une année d'imposition tiré d'une charge ou d'un emploi pour la partie d'un établissement domestique autonome où le particulier réside que si cette partie, selon le cas :

(i) est le lieu où le particulier accomplit principalement les fonctions de la charge ou de l'emploi,

(ii) est utilisée exclusivement, au cours de la période à laquelle le montant se rapporte, aux fins de tirer un revenu de la charge ou de l'emploi et est utilisée pour rencontrer des clients ou d'autres personnes de façon régulière et continue dans le cours normal de l'exécution des fonctions de la charge ou de l'emploi;

b) si une partie de l'établissement domestique autonome du particulier répond à l'une des conditions énoncées aux sous-alinéas *a)(i)* ou *(ii)*, le montant déductible pour cette partie d'établissement dans le calcul du revenu du particulier pour l'année tiré de la charge ou de l'emploi ne peut dépasser son revenu ainsi tiré pour l'année, calculé compte non tenu d'une déduction pour cette partie d'établissement;

c) tout montant qui, par le seul effet de l'alinéa *b)*, n'est pas déductible pour une partie d'établissement domestique autonome dans le calcul du revenu du particulier pour l'année d'imposition précédente tiré de la charge ou de l'emploi est réputé être un montant qui est par ailleurs déductible au titre de la partie de l'établissement dans le calcul du revenu du particulier pour l'année tiré de la charge ou de l'emploi et qui est, sous réserve de l'alinéa *b)*, déductible dans le calcul de ce revenu.

[12] En vertu de l'alinéa 8(1)*h*) de la *Loi*, les frais de déplacement sont déductibles seulement si le contribuable était habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits et était tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés pour l'accomplissement de ses fonctions. En l'espèce, l'appelant recevait une allocation pour les frais de déplacement qu'il était tenu d'engager pour l'accomplissement de ses fonctions, et cette allocation comprenait ses frais de déplacement entre Ottawa et Montréal. Il ne ressort pas des éléments de preuve que CTG demandait à l'appelant d'engager d'autres frais pour exécuter ses fonctions. Au contraire, les autres frais engagés pour CTG devaient être préalablement approuvés par CTG. Si l'appelant a déduit des dépenses supplémentaires, il a lui-même décidé de les engager et elles sont exclues de la portée de l'article 8 de la *Loi*. Il en va de même des frais de véhicule à moteur qui

sont exclus de la portée de l'alinéa 8(1)h.1) de la *Loi* et des frais de repas qui sont exclus de la portée du paragraphe 8(4) étant donné que les repas pris à Montréal ne l'ont pas été au cours d'une période où les fonctions de l'appelant l'obligeaient à être absent, durant une période d'au moins douze heures, de la région métropolitaine où l'établissement de l'employeur était situé.

[13] En ce qui concerne le loyer de l'appartement à Montréal, il n'a pas été établi que cet appartement était l'endroit où l'appelant accomplissait principalement ses fonctions comme président de CTG. En fait, l'appelant a témoigné qu'il travaillait au bureau de CTG quand il était à Montréal. Il n'a pas été établi non plus que l'appartement à Montréal était utilisé par l'appelant exclusivement aux fins de tirer un revenu de sa charge comme président et pour rencontrer des clients ou d'autres personnes de façon régulière et continue dans le cours normal de l'exécution de ses fonctions comme président, conformément au paragraphe 8(13) de la *Loi*. Au paragraphe 6 de la section D de ses observations écrites, l'avocat de l'appelant prétend que CTG voulait un endroit convenable à Montréal pour y organiser des activités sociales et y tenir des réunions du conseil d'administration. Cette déclaration a, semble-t-il, été faite lors de l'interrogatoire préalable de l'appelant, dont la partie pertinente n'a pas été déposée en preuve devant moi. À l'audience, l'appelant a témoigné que l'appartement était utilisé durant la soirée pour des réunions du conseil d'administration et, de temps en temps, pour accueillir les clients qui venaient de l'extérieur. À mon avis, cela ne suffit pas pour que le paragraphe 8(13) s'applique à l'appartement à Montréal. Si l'appartement avait été loué pour que l'appelant s'en serve exclusivement aux fins de CTG, l'intention des parties aurait dû être clairement indiquée dans les ententes qu'elles ont signées, et, à mon avis, le loyer, s'il n'était pas déjà inclus dans l'allocation reçue par l'appelant, lui aurait été remboursé par CTG comme c'était le cas pour tous les autres frais engagés par l'appelant dans l'exécution de ses fonctions.

[14] L'appelant a également déduit sa cotisation de membre au Rideau Club à Ottawa et d'autres cotisations d'associations non professionnelles qui ne lui étaient pas remboursées par CTG. De telles cotisations d'associations non professionnelles ne sont pas déductibles en vertu de l'alinéa (8)(1)i) de la *Loi*. En vertu du paragraphe 8(2), l'appelant ne peut déduire des frais que si l'article 8 le permet expressément.

[15] En ce qui concerne les frais d'intérêt, l'appelant n'a fourni aucune explication et n'a produit aucun document pour les justifier. L'appelant a déduit certains frais de téléphone et d'autres frais relativement à son domicile à Ottawa. L'appelant a affirmé qu'ils avaient été engagés pour une entreprise concernant un aéroport en

Tanzanie. Toutefois, l'appelant avait maintenu précédemment que cette entreprise était exploitée par la société Donald G. Mitchell Consulting Corporation (« DGM »), dont il était actionnaire. DGM n'a déclaré aucun revenu de cette entreprise concernant un aéroport et, même s'il y avait eu une source de revenu, les frais auraient été déductibles par DGM et non par l'appelant personnellement. Par conséquent, je conclus qu'aucun des frais déduits par l'appelant et refusés par le ministre n'est déductible pour les années d'imposition en litige.

Pénalités

[16] En ce qui a trait aux pénalités imposées à l'égard du revenu non déclaré et des dépenses d'entreprise refusées pour les années d'imposition 1993 à 1996, il ressort de la preuve que l'appelant a continuellement produit ses déclarations de revenus en retard et qu'il n'en a produit aucune pour 1988. L'appelant a témoigné qu'il ne lisait jamais ses déclarations de revenus avant de les signer. Ce comportement démontre qu'il ne s'intéressait pas au montant de revenu déclaré. Il n'a produit aucun document pour justifier les dépenses déduites, bien qu'il ait eu amplement le temps de le faire, et a ainsi démontré qu'il est insouciant de ses obligations fiscales. L'appelant n'a cessé de répéter qu'il se fiait entièrement à son comptable, qui aurait continué à déduire des dépenses qui avaient été refusées durant les années d'imposition précédentes, même si Revenu Canada (tel que connu à ce moment-là) l'avait informé qu'il violait la *Loi*.

[17] Bien qu'il ait témoigné qu'il avait eu une tumeur au cerveau en 1990 et qu'il ait souffert de ses séquelles, l'appelant, qui a une formation juridique, m'a paru être une personne encore très compétente. Mon impression est corroborée par le fait qu'il s'est vu confier des responsabilités loin d'être insignifiantes après 1990 lorsque CTG lui a demandé de traiter avec des associés tels que Samsung Co. Ltd. (« Samsung ») et SNC Holdings Canada Inc. (« SNC »). Dans les circonstances, je conclus que l'intimée a établi, selon la prépondérance des probabilités, que l'appelant a, dans le cadre de l'exécution des obligations que lui impose la *Loi*, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde fait un faux énoncé dans ses déclarations de revenus produites pour les années d'imposition 1993 à 1996 ou y a participé, au sens du paragraphe 163(2) de la *Loi*. Pour ces motifs, je maintiens les pénalités.

PDTPE déduite pour 1991

[18] L'appelant a déduit le montant de 160 909 \$ à titre de PDTPE pour 1991. Il a témoigné que la Banque Royale du Canada lui avait demandé de rembourser une

dette que DGM lui devait. La dette, que lui et son associé avaient garantie personnellement, concernait des avances et des prêts que la banque avait consentis à DGM. L'appelant a témoigné que par suite de la faillite de son associé dans DGM, lorsqu'il avait eu une tumeur au cerveau en 1990, il avait dû répondre lui-même à la demande de la banque de rembourser tous les montants dus par DGM. L'appelant a témoigné qu'il avait alors encaissé son régime enregistré d'épargne-retraite et grevé sa maison d'une autre hypothèque pour rembourser la banque. Il a déposé comme pièce A-1 une lettre de la Banque Royale datée du 6 mars 1992 confirmant que l'appelant a versé des montants importants à l'égard des dettes de DGM. Dans cette lettre, la banque déclare que l'appelant a puisé au moins 212 500 \$ dans ses propres ressources pour rembourser le capital et les intérêts dus sur les prêts octroyés à DGM et que le paiement le plus important, 190 000 \$, avait été fait en juin 1991, quand la banque avait exigé le remboursement des prêts.

[19] Par contre, l'appelant a témoigné qu'en 1991, DGM était propriétaire de 8,5 pour cent des actions de CTG et que les autres actionnaires de CTG étaient SNC (15 pour cent), Samsung (48,7 pour cent) et la Banque fédérale de développement (« BFD ») (27,8 pour cent) (voir la pièce R-3, onglet 52).

[20] En 1993, la BFD a vendu ses actions à DGM pour 218 000 \$. DGM a effectué un versement initial de 1 000 \$ et le solde, qui portait intérêts, était payable par versements à même les remboursements de capital effectués par CTG. L'appelant a témoigné que le solde du prix de vente n'avait jamais été payé, puisqu'il n'y avait eu aucun remboursement de capital. Il semble, d'après le témoignage de l'appelant, que CTG a cessé ses activités en 1997 (dans ses observations écrites, l'avocat de l'appelant déclare que CTG a cessé de faire affaires en 1996; je mentionne qu'aucune preuve documentaire établissant que CTG a cessé de faire affaires en 1996 ou en 1997 n'a été produite en preuve). L'appelant a aussi témoigné que postérieurement à 1993, la Fiducie Bronfman lui avait offert 4 000 000 \$ pour 10 pour cent des actions de DGM dans CTG. Toutefois, la vente n'a jamais eu lieu. Selon l'appelant, Samsung n'était pas prête à modifier les associés de CTG.

[21] En outre, il ne semble pas que DGM soit apparue insolvable à ses associés SNC et Samsung en 1991, étant donné que ceux-ci n'ont jamais considéré que DGM était en défaut (c'est-à-dire insolvable ou en faillite tel que prévu par la convention des actionnaires (pièce R-1, onglet 24)). Si DGM avait été insolvable, elle aurait été tenue de vendre ses actions à ses associés. Or, au lieu de vendre des

actions, elle a effectivement acheté des actions de la BFD en 1993 (pièce R-1, onglet 30).

[22] En outre, l'appelant a admis qu'il avait lui-même déclaré lors de son interrogatoire préalable que DGM n'était pas insolvable lorsque la Banque Royale du Canada avait fait appel à sa garantie. Lors de son interrogatoire préalable (dont une partie a été déposée en preuve comme pièce R-11), l'appelant a déclaré que DGM ne devait qu'un peu d'argent à la banque et que la banque n'avait jamais pris le contrôle de toutes les actions de DGM (pièce R-11, page 54).

[23] En vertu du paragraphe 39(12) de la *Loi*, un montant payé par un contribuable au titre de la dette d'une société aux termes d'une entente de garantie de dette est réputé être une créance du contribuable sur une société exploitant une petite entreprise, pourvu que certaines conditions soient réunies. Présumons que toutes les conditions requises par le paragraphe 39(12) sont réunies. Dans une telle situation, l'appelant serait en mesure de déduire une PDTPE en vertu de l'alinéa 39(1)c) pour l'année d'imposition 1991 seulement s'il peut établir qu'il a disposé de la dette cette année-là. En vertu du paragraphe 50(1), un contribuable est réputé avoir disposé de la créance pour un produit nul à la fin de l'année durant laquelle il peut établir que la créance s'est révélée être une créance irrécouvrable. Par conséquent, pour être en mesure de déduire une PDTPE pour 1991, l'appelant devait établir à la fin de l'année d'imposition 1991 que la créance était devenue une créance irrécouvrable durant cette année-là.

[24] De façon générale, une créance est considérée irrécouvrable lorsqu'il a été établi qu'il était impossible de la recouvrer dans l'année pour laquelle elle est déduite. La détermination du moment où une créance est considérée comme irrécouvrable est une question de jugement de la part du contribuable à titre d'homme d'affaires prudent. Il s'agit d'une décision subjective que le contribuable à qui la créance est due doit prendre de façon honnête et raisonnable après avoir examiné personnellement les facteurs pertinents et objectifs existant durant l'année d'imposition pour laquelle la créance irrécouvrable est déduite (voir *Hogan v. M.N.R.*, 56 DTC 183, cité dans *Flexi-Coil Ltd. c. Canada*, [1996] 1 C.T.C. 2941, conf. par C.A.F., n° A-707-95, 7 juin 1996, 96 DTC 6350; voir également *Deck c. Canada*, C.C.I., n° 1999-3556(IT)G, 5 février 2002, [2002] A.C.I. n° 69 (Q.L.)).

[25] En l'espèce, je ne considère pas que l'appelant ait établi de façon raisonnable que la dette qu'il a remboursée à la Banque Royale du Canada s'est révélée être une créance irrécouvrable de DGM en 1991. Il ne peut être raisonnablement inféré du fait que la banque a fait appel à la garantie en 1991 que DGM n'avait pas

d'éléments d'actif dont elle aurait pu se servir pour payer la dette. Selon le témoignage de l'appelant lui-même lors de son interrogatoire préalable, DGM n'était pas insolvable à ce moment-là, et [TRADUCTION] « ... la banque n'a jamais pris le contrôle de toutes les actions [de DGM] » (voir la pièce R-11, page 54, question 195). DGM et deux associés importants, SNC et Samsung, étaient des actionnaires de CTG. La BFD a vendu ses actions dans CTG à DGM en 1993 pour 218 000 \$. Après 1993, on a offert 4 000 000 \$ pour 10 pour cent des actions de DGM. Nous avons certainement là des indices que l'appelant n'avait pas déterminé à la fin de 1991 que DGM était devenue incapable à la fin de cette année-là de payer sa dette. Il se peut que les actions de DGM dans CTG étaient difficiles à réaliser et à vendre, mais cela ne ressort pas de la preuve présentée à l'audience. Il est difficile lorsque, par exemple, on n'a pas le loisir d'examiner les états financiers d'accorder de poids à une telle hypothèse.

[26] Compte tenu de tous ces faits, je suis d'avis qu'il n'a pas été établi que le montant de la dette de DGM que l'appelant a payé était irrécouvrable à la fin de 1991 et, par conséquent, ce montant n'était pas une créance irrécouvrable au sens de l'article 50 de la *Loi*. Puisque le montant n'était pas une créance irrécouvrable cette année-là, il n'y a pas eu de disposition réputée d'une créance et, par conséquent, pas de perte au sens de l'alinéa 39(1)c) de la *Loi*.

[27] Par conséquent, l'appelant n'avait pas le droit de déduire une perte pour 1991 et il n'y avait pas de perte pouvant être reportée à d'autres exercices.

PDTPE pour 1996

[28] L'appelant a également déduit le montant de 300 000 \$ à titre de PDTPE pour 1996. Il a déclaré qu'en 1986, il avait prêté 400 000 \$ à Pumps Restaurants Ltd., une entreprise qui appartenait à un de ses anciens clients, M. Kanny Ng. Dans son Avis d'appel, il déclare que le prêt était composé de 150 000 \$ en espèces et de 250 000 \$ placé dans un dépôt à terme auprès de la Banque Toronto-Dominion à Ottawa, la banque de l'emprunteur. Le dépôt à terme représentait apparemment une garantie pour un prêt par la banque à Pumps Restaurants Ltd. L'appelant a déclaré qu'il y avait une entente avec M. Ng selon laquelle ce dernier était censé lui verser 5 000 \$ par année en intérêt et que l'appelant était censé recevoir l'intérêt sur le dépôt à terme. Selon l'appelant, la banque lui a demandé de payer le montant de sa garantie lorsque M. Ng a déclaré faillite personnelle en 1996.

[29] Ni l'appelant ni M. Ng n'ont été en mesure de fournir de preuve documentaire sur le dépôt à terme à la Banque Toronto-Dominion. En fait, aucun

élément de preuve n'établit que la Banque Toronto-Dominion ait versé des intérêts à l'appelant. La banque n'a pas préparé de feuillets au sujet de l'intérêt, et l'appelant n'a pas indiqué dans ses déclarations de revenus que la Banque Toronto-Dominion lui avait versé des intérêts.

[30] En outre, les éléments de preuve sur la façon dont le prêt a été fait, le montant prêté et l'identité de l'emprunteur sont contradictoires.

[31] Dans une lettre qu'il a signée en mai 2002 (pièce R-6), M. Ng indique que l'appelant détenait un dépôt à terme de 400 000 \$.

[32] Dans une autre lettre qu'il a signée en novembre 1997, M. Ng indique que l'appelant avait prêté 150 000 \$ à Pumps Restaurants Ltd. et placé 250 000 \$ dans un dépôt à terme pour garantir un prêt par une banque à Pumps Restaurants Ltd. Dans cette lettre, M. Ng dit qu'il n'a jamais payé d'intérêt à l'appelant (pièce R-8).

[33] À l'audience, M. Ng a dit qu'il avait payé des intérêts de 5 000 \$ par année, pendant un an environ, en 1987 ou 1988. Dans la pièce R-8, M. Ng indique que la banque a demandé le remboursement du prêt en 1990 lorsque sa société est devenue insolvable au mois de décembre de cette année-là.

[34] Si c'est le cas, il est étrange que l'appelant n'ait réclamé une perte pour le remboursement du prêt qu'en 1996. À son interrogatoire préalable, l'appelant ne se souvenait pas qui était l'emprunteur. Il a dit qu'il n'avait pas demandé de garantie pour le prêt parce qu'il avait confiance en l'emprunteur.

[35] Une grande confusion entoure l'identité exacte de l'emprunteur, s'il y a eu en fait un prêt. La PDTPE a été déduite en 1996, l'année où M. Ng a déclaré faillite personnelle. En l'espèce, il est permis d'inférer que le prêt, s'il y en a eu un, a été accordé à M. Ng personnellement pour l'aider à payer ses dettes personnelles. Cette inférence est également étayée par le document apparemment signé par l'appelant et M. Ng et déposé comme pièce R-2, onglet 38. Ce document est ainsi rédigé : [TRADUCTION] « Kanny Co. doit à Don le montant de 400 000 \$ pour une coentreprise commerciale qui a échoué et qui était garantie par Kanny durant les deux dernières années et également pour des prêts accordés par Don à Kanny ». Cette inférence est également étayée par le document daté du 29 mai 1988 déposé comme pièce R-7 dans lequel l'appelant autorisait la Banque Toronto-Dominion à [TRADUCTION] « utiliser [ses] fonds pour rembourser en partie, de façon volontaire, les prêts de Kanny Ng avec la succursale de la Banque [Toronto-Dominion] ». En fait, lorsque M. Ng a déclaré faillite personnelle,

l'appelant figurait sur la liste des créanciers. Pour déduire une PDTPE relativement à une créance irrécouvrable, la créance doit, en vertu de l'alinéa 39(1)c) de la *Loi*, être due par une société privée sous contrôle canadien, et non par un particulier.

[36] Étant donné que les éléments de preuve à cet égard ne sont pas clairs et à cause des nombreuses contradictions qui ressortent des éléments de preuve et qui entachent la crédibilité de l'appelant et de M. Ng, je ne conclus pas que l'appelant ait établi, selon la prépondérance des probabilités, qu'il a accordé un prêt à une société privée sous contrôle canadien et que, par conséquent, il avait le droit de déduire une PDTPE à l'égard du montant en question pour l'année d'imposition 1996. Par conséquent, aucune perte ne pouvait être reportée à d'autres exercices.

[37] Les appels sont rejetés.

Signé à Ottawa (Canada), ce 13^e jour de juin 2002.

« Lucie Lamarre »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de mai 2004.

Yves Bellefeuille, réviseur