

Dossier : 2006-238(IT)I

ENTRE :

GORDON HARRISON,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appels entendus le 21 novembre 2006, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge A.A. Sarchuk

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M<sup>e</sup> Kandia Aird

---

### **JUGEMENT**

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard des années d'imposition 2001, 2002 et 2003 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15<sup>e</sup> jour de janvier 2007.

« A.A. Sarchuk »

---

Juge suppléant Sarchuk

Traduction certifiée conforme  
ce 13<sup>e</sup> jour de juillet 2007.

Hélène Tremblay, traductrice

Référence : 2007CCI19

Date : 20070115

Dossier : 2006-238(IT)I

ENTRE :

GORDON HARRISON,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge suppléant Sarchuk

[1] Lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations à l'égard de l'appellant pour les années d'imposition en cause, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé d'accorder la déduction des pertes d'entreprise s'élevant à 12 102,89 \$, à 14 584,63 \$ et à 10 090,28 \$, ainsi que la déduction des frais d'utilisation de la résidence aux fins d'entreprise s'élevant à 3 840,57 \$, à 4 333,23 \$ et à 3 976,41 \$ dans le calcul des revenus de ce dernier pour les années d'imposition 2001, 2002 et 2003, respectivement. Il importe ici de donner les grandes lignes des faits ayant donné lieu aux cotisations établies pour les années d'imposition en cause.

[2] L'appellant était un enseignant de mathématiques dans une école secondaire. Il a pris sa retraite en 1994. En plus d'enseigner, il a écrit un livre intitulé *The Pattern & The Prophecy: God's Great Code*<sup>1</sup>, qu'il a décrit comme étant une analyse biblique sur laquelle il a travaillé pendant sept ans. Le livre a été publié en 1995 aux éditions Isaiah Publications<sup>2</sup> et, selon l'appellant, a été tiré, en petits lots,

---

<sup>1</sup> Pièce A-1.

<sup>2</sup> Isaiah Publications est un nom commercial enregistré par l'appellant.

à environ 9 000 exemplaires qui ont été mis en vente entre 1995 et 2000. Depuis, toute l'édition a été vendue. À l'égard de ce qui précède, l'appelant a déclaré un revenu brut d'entreprise et a demandé la déduction de pertes d'entreprise pour les années 1994 à 2000 :

<u>Année d'imposition</u>	<u>Revenu brut</u>	<u>Perte nette d'entreprise</u>
1994	néant	5 727 \$
1995	1 453 \$	10 769 \$
1996	23 627 \$	16 515 \$
1997	26 638 \$	néant
1998	19 234 \$	232 \$
1999	11 361 \$	11 733 \$
2000	3 020 \$	11 166 \$

[3] Pour les trois années d'imposition en cause, l'appelant a déclaré un revenu brut d'entreprise, le coût des ventes, ainsi que des dépenses, dont une déduction pour amortissement et des pertes d'entreprise à l'égard de Isaiah Publications :

<u>Année d'imposition</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
Revenu brut d'entreprise	50,85 \$	110,00 \$	2 300,00 \$
Coût des ventes	<u>656,11 \$</u>	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>
Profit brut	(605,26 \$)	110,00 \$	2 300,00 \$
<u>Dépenses</u>			
Entretien et réparations	193,84 \$	-0-	-0-
Frais afférents à un véhicule à moteur	5 756,57 \$	6 130,59 \$	4 351,96 \$
Frais de bureau	422,37 \$	1 304,89 \$	1 413,20 \$
Frais juridiques et comptables	220,50 \$	229,00 \$	235,00 \$
Autres dépenses	1 883,55 \$	3 377,86 \$	2 505,53 \$
Déduction pour amortissement	<u>3 020,80 \$</u>	<u>3 652,29 \$</u>	<u>3 884,59 \$</u>
Total des dépenses	<u>11 497,63 \$</u>	<u>14 694,63 \$</u>	<u>12 390,28 \$</u>
Perte nette	<u>(12 102,89 \$)</u>	<u>(14 584,63 \$)</u>	<u>(10 090,28 \$)</u>

---

[4] Dans son témoignage, l'appelant a affirmé que, pour faire la promotion de son livre, il a participé à des conventions de libraires, à des entrevues radio, à des déjeuners littéraires et à d'autres activités du genre. De plus, après avoir terminé son premier livre, *The Pattern and The Prophecy*, il a lancé un site Web qui lui a permis de vendre de nombreux exemplaires de son livre. L'appelant a aussi fait expressément mention du montant de 2 300 \$ qu'il a reçu en 2003 à titre de paiement partiel de la part de Theologos Publications pour les [TRADUCTION] « redevances relatives à la traduction chinoise »<sup>3</sup>. Il a aussi indiqué que la version chinoise de son livre se trouvait actuellement dans Internet et que la maison d'édition n'attendait que l'approbation du gouvernement chinois pour en imprimer des exemplaires papier dont il obtiendra une part des ventes.

[5] L'appelant reconnaît que son contrat avec la maison d'édition Theologos ne lui offrait aucune garantie de publication et que, par conséquent, toute possibilité de tirer profit de la vente de son livre en Chine était très incertaine. Malgré ceci, l'appelant soutient que ce livre sera revu, corrigé, réédité et relancé sur le marché. L'optimisme de l'appelant lui vient, en grande partie, de renseignements obtenus dans Internet selon lesquels, de toutes les boutiques de livres d'occasion au monde, il ne reste que neuf exemplaires de son premier livre (dont plusieurs se trouvent en Europe) et que ceux-ci sont marqués de prix allant de 37 \$ à 173 \$<sup>4</sup>. Selon lui, une telle popularité justifie une réédition. Il s'attend à tirer profit de la réédition de son premier livre.

[6] De plus, dans son témoignage, l'appelant a indiqué que pendant les années d'imposition en cause, il a achevé la rédaction d'un deuxième livre, *The Nightingales of Heraclitus: Shared Ideas of Art, Science and Nature*<sup>5</sup>. Il a écrit ce livre-là, affirme-t-il, pour [TRADUCTION] « réaliser un profit » et pour [TRADUCTION] « communiquer le pouvoir des idées ». Il avoue qu'aucune maison d'édition ne lui a signifié son intérêt pour ce livre et qu'il a payé de sa poche l'impression de 100 exemplaires dont la vente lui a permis de faire imprimer 100 autres exemplaires. De ce dernier tirage, quelque 40 ou 50 exemplaires ont été vendus.

---

<sup>3</sup> Pièce A-3. L'entente a été signée le 1<sup>er</sup> juin 1999.

<sup>4</sup> Pièce A-4. L'appelant a omis de préciser que ces prix comprenaient les frais réguliers d'expédition vers le Canada.

<sup>5</sup> Pièce A-2.

[7] En conclusion de son témoignage, l'appelant a renvoyé la Cour au paragraphe 7 du bulletin d'interprétation IT 504R-2, qui est rédigé en ces termes :

- 7 Il est possible qu'un artiste ou un écrivain ne réalise pas de bénéfices durant sa vie, mais que son travail présente quand même une attente raisonnable de profit. Toutefois, pour présenter une « attente raisonnable de profit », les entreprises artistiques ou littéraires, selon le cas, doivent être exercées de manière à pouvoir, selon les éléments énumérés au numéro 5 ci-dessus, être considérées, aux fins de l'impôt sur le revenu, comme l'exploitation d'une entreprise plutôt que comme un passe-temps.

Il a aussi renvoyé au commentaire suivant formulé par le juge en chef Bowman dans la décision *LeBlanc c. La Reine*<sup>6</sup> :

Ce ne doit pas être le rôle de cette cour ou le rôle du gouvernement de rendre la situation encore plus difficile pour une personne comme M. LeBlanc, qui essaie consciencieusement et de bonne foi de développer les arts au Canada.

L'appelant soutient que ce dernier commentaire concernait directement l'affaire *Leblanc* portant sur l'industrie de la musique et qu'il s'applique aussi à son cas, soit à l'industrie du livre. Il a affirmé ce qui suit :

[TRADUCTION]

À mon avis, j'ai réussi à faire valoir que j'avais consciencieusement développé les arts au Canada. J'ai publié deux merveilleux livres et je travaille actuellement à la rédaction de deux autres œuvres. Je crois aussi avoir prouvé, par mon contrat en Chine, que je m'attends à réaliser de très importants profits de la réédition de mon premier livre, qui s'est très bien vendu et qui ne cesse de prendre de la valeur dans Internet. Il est clair que j'en tirerai profit pendant ma vie et que je pourrai effacer certaines de mes pertes précédentes subies à la suite du réinvestissement de tout l'argent dans la société, avec une certaine attente de profit, tout en me rendant compte que je présente quelque chose d'important au public canadien.

### Position de l'intimée

[8] La position de l'intimée est que l'appelant n'exploitait pas une entreprise pendant les années en cause. L'avocate de l'intimée a fait valoir que la démarche de l'appelant comportait clairement un élément personnel. Elle a souligné que ce

---

<sup>6</sup> [2002] A.C.I. n° 70.

dernier avait avoué être [TRADUCTION] « passionné par le sujet de ses travaux », qu'il en était ainsi depuis longtemps, et qu'il continuera d'en être ainsi à l'avenir.

[9] L'avocate a reconnu que la présence d'un élément personnel n'est pas un facteur déterminant pour ce qui est de trancher la question de l'existence d'une entreprise. Toutefois, en l'espèce, il n'existait aucun aspect de commercialité en ce qui concerne la façon dont l'appelant abordait ses projets. Un renvoi précis aux expériences de profit et de perte du projet de l'appelant a permis de révéler que depuis le début du projet, en 1995, l'appelant déclare toujours d'importantes pertes. Compte tenu de cet élément seulement, l'avocate de l'intimée a fait valoir qu'on aurait beaucoup de mal à trouver le caractère commercial ou l'indice de commercialité du projet.

[10] En ce qui concerne la voie sur laquelle l'appelant entend s'engager, l'avocate de l'intimée soutient qu'il est difficile de concevoir l'existence d'une possibilité de profit, étant donné l'état actuel du projet et les mesures que l'appelant compte prendre, à l'avenir, pour vendre son livre. De façon plus précise, l'avocate a renvoyé à la publication du livre en Chine continentale et au fait que l'appelant était convaincu qu'il y existait d'importantes possibilités de profit. Elle prétend qu'il ne s'agissait-là que d'une spéculation fondée sur plusieurs facteurs impondérables tous aussi douteux les uns que les autres. Elle souligne aussi que l'entente avait été signée en 1999 et que rien ne semblait indiquer que Theologos Publications serait en mesure d'obtenir l'ISBN nécessaire de la part du gouvernement chinois, sans lequel le livre ne pourrait pas être publié en Chine continentale, tel que prévu. Donc, compte tenu de ce qui précède, l'avocate de l'intimée allègue que la conclusion tirée par le ministre voulant que les normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux n'ont pas été respectées est bien fondée et que, par conséquent, les appels devraient être rejetés.

### Conclusion

[11] La question, en l'espèce, est de savoir si l'activité d'écriture de l'appelant constitue une source de revenu. Dans l'arrêt *Stewart c. Canada*<sup>7</sup> qui a été rendu récemment, la Cour suprême du Canada a conclu que « le critère de l'«expectative raisonnable de profit» ne devrait pas être accepté comme le critère applicable pour déterminer si les activités d'un contribuable constituent une source de revenu ». La Cour suprême a donc recommandé le recours à la démarche suivante pour trancher

---

<sup>7</sup> [2002] 2 R.C.S. 645.

la question de savoir si l'activité d'écriture de l'appelant constitue une source de revenu :

48. À notre avis, pour déterminer si un contribuable a une source de revenu, il faut se fonder sur le texte et l'économie de la Loi.

49 La Loi fait état de diverses sources de revenu du contribuable. Au chapitre des règles fondamentales de calcul du revenu à l'art. 3, la Loi prévoit :

3 Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes :

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année [. . .], dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

En ce qui a trait aux sources de revenu constituées d'une entreprise ou d'un bien, la règle fondamentale de calcul se trouve à l'art. 9 :

9(1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

(2) Sous réserve des dispositions de l'article 31, la perte subie par un contribuable dans une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte, si perte il y a, subie dans cette année d'imposition relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée en appliquant *mutatis mutandis* les dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

50 Il est manifeste que, pour que l'art. 9 s'applique, le contribuable doit d'abord déterminer s'il a une source de revenu constituée soit d'une entreprise, soit d'un bien. Comme nous l'avons vu, une activité commerciale qui ne constitue pas véritablement une entreprise peut néanmoins être une source de revenu constituée d'un bien. De même, il est clair que certaines démarches de contribuables ne sont ni des entreprises, ni des sources de revenu constituées d'un bien, mais sont uniquement des activités personnelles. On peut recourir à la



méthode à deux volets suivante pour trancher la question de l'existence d'une source :

- (i) L'activité du contribuable est-elle exercée en vue de réaliser un profit, ou s'agit-il d'une démarche personnelle?
- (ii) S'il ne s'agit pas d'une démarche personnelle, la source du revenu est-elle une entreprise ou un bien?

Le premier volet du critère vise la question générale de savoir s'il y a ou non une source de revenu; dans le deuxième volet, on qualifie la source d'entreprise ou de bien.

51 [...]

52 Ce premier volet du critère vise simplement à établir une distinction entre les activités commerciales et les activités personnelles et, comme nous l'avons vu, il se peut fort bien que telle ait été à l'origine l'intention du juge Dickson lorsqu'il a mentionné l'« expectative raisonnable de profit » dans l'arrêt *Moldowan*. Vus sous cet angle, les critères énoncés par le juge Dickson représentent une tentative de dresser une liste objective de facteurs permettant de déterminer si l'activité en cause est de nature commerciale ou personnelle. Ces facteurs sont ce que le juge Bowman a qualifié d'« indices de commercialité » ou de « caractéristiques commerciales » : *Nichol*, précité, par. 13. Ainsi, lorsque la nature de l'entreprise du contribuable comporte des aspects indiquant qu'elle pourrait être considérée comme un passe-temps ou une autre activité personnelle, mais que l'entreprise est exploitée d'une manière suffisamment commerciale, cette entreprise sera considérée comme une source de revenu aux fins d'application de la Loi.

53 [...]

54 Il y a également lieu de souligner que la détermination de l'existence d'une source de revenu n'est pas un processus purement subjectif. Outre le fait que, pour qu'une activité soit qualifiée de commerciale par nature, le contribuable doit avoir l'intention subjective de réaliser un profit, il faut aussi, tel que mentionné dans l'arrêt *Moldowan*, que cette détermination se fasse en fonction de divers facteurs objectifs. Ainsi, sous une forme plus élaborée, le premier volet du critère susmentionné peut être reformulé ainsi : « Le contribuable a-t-il l'intention d'exercer une activité en vue de réaliser un profit et existe-t-il des éléments de preuve étayant cette intention? » Cela oblige le contribuable à établir que son intention prédominante était de tirer profit de l'activité et que cette activité a été exercée conformément à des normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux.

55 Les facteurs objectifs énumérés par le juge Dickson dans *Moldowan*, précité, p. 486, étaient (1) l'état des profits et pertes pour les années antérieures, (2) la formation du contribuable, (3) la voie sur laquelle il entend s'engager, et (4)

la capacité de l'entreprise de réaliser un profit. Comme nous le concluons plus loin, il n'est pas nécessaire pour les besoins du présent pourvoi d'ajouter d'autres facteurs à cette liste; nous nous abstenons donc de le faire. Nous tenons cependant à réitérer la mise en garde du juge Dickson selon laquelle cette liste ne se veut pas exhaustive et les facteurs diffèrent selon la nature et l'importance de l'entreprise. Nous tenons également à souligner que, même si l'expectative raisonnable de profit constitue un facteur à prendre en considération à ce stade, elle n'est ni le seul facteur, ni un facteur déterminant. Il faut déterminer globalement si le contribuable exerce l'activité d'une manière commerciale. Cette détermination ne devrait toutefois pas servir à évaluer après coup le sens des affaires du contribuable. C'est la nature commerciale de son activité qui doit être évaluée, et non son sens des affaires.

[12] La preuve dont j'ai été saisi me permet de conclure que le projet de l'appelant comporte un grand nombre d'éléments qui font clairement état du fait qu'il s'agit d'une démarche personnelle. Par conséquent, il incombait à l'appelant de prouver que sa principale intention était de tirer un profit de l'activité en cause et, qui plus est, que l'activité avait été menée d'une façon suffisamment commerciale.

[13] Dans son témoignage, l'appelant a réaffirmé qu'il croyait que son premier livre présentait des possibilités de commercialisation. Ce point de vue ne concorde pas du tout avec le fait qu'aucune des cinq ou six maisons d'édition auxquelles l'appelant a envoyé son manuscrit n'a démontré quelque intérêt que ce soit à son égard, ce qui a poussé l'appelant à publier lui-même son livre. Il est juste de conclure que l'appelant devait bien savoir qu'en procédant ainsi, il n'aurait pas accès à un réseau commercial, ce qui rendrait la commercialisation de son produit très difficile. Ce qui a d'ailleurs été le cas. Je n'écarte pas l'existence du projet chinois, mais l'entente a été signée il y a presque sept ans. À part le fait que le livre est accessible en chinois dans Internet, rien de concret ne vient appuyer la conviction de l'appelant qu'un jour, une édition chinoise de son livre sera lancée et qu'il en tirera d'importants revenus.

[14] En ce qui concerne le deuxième livre, *The Nightingales of Heraclitus*, l'histoire s'est répétée. Aucune maison d'édition ne s'est concrètement montrée intéressée à le publier, et les efforts de l'appelant ont donné lieu à la vente d'un nombre dérisoire d'exemplaires, soit seulement 150. Néanmoins, l'appelant soutient qu'il pourra vendre son livre par l'entremise d'Internet, bien qu'il reconnaisse que l'auto-édition et la distribution indépendante entraîneront des dépenses considérables pour les voyages, la livraison, et ainsi de suite.

[15] L'optimisme dont fait preuve l'appelant en ce qui concerne ses livres n'est pas appuyé par les faits. Dans son avis d'appel, il a décrit son livre *The Nightingales of Heraclitus* en ces termes :

[TRADUCTION]

[...] suit le modèle de l'extraordinaire best-seller de Jared Diamond, *Guns, Germs, and Steel*, dont on a vendu 120 000 exemplaires jusqu'à maintenant au Canada seulement. Mes possibilités de profit sont énormes.

Je souligne ici que M. Diamond a reçu le prix Pulitzer pour le livre auquel renvoie l'appelant. De plus, cet auteur avait déjà écrit un autre livre primé, *The Third Chimpanzee*, et plus récemment, un autre intitulé *Collapse – How Societies Choose to Fail or Succeed*, qui a reçu un accueil très favorable. À mon avis, l'optimisme de l'appelant n'est pas appuyé par les faits, et sa méthode de commercialisation a donné lieu à des pertes, et ce, chaque année depuis 1994. De surcroît, pratiquement aucune preuve me permettant de conclure que les choses vont changer n'a été présentée à la Cour.

[16] Le compte des ventes de l'appelant, les pertes considérables qu'il a subies depuis 1994, et ses plans d'avenir ne permettent pas d'établir que l'activité d'écriture qui est en cause ici a été menée par l'appelant selon les normes objectives de comportement d'homme d'affaires sérieux et qu'elle présente un caractère commercial. En raison de ce qui précède, les appels sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15<sup>e</sup> jour de janvier 2007.

« A.A. Sarchuk »

---

Juge suppléant Sarchuk

Traduction certifiée conforme  
ce 13<sup>e</sup> jour de juillet 2007.

Hélène Tremblay, traductrice

RÉFÉRENCE : 2007CCI19

N° DE DOSSIER : 2006-238(IT)I

INTITULÉ : GORDON HARRISON ET  
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 21 novembre 2006

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge A.A. Sarchuk

DATE DU JUGEMENT : Le 15 janvier 2007

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même  
Avocate de l'intimée : M<sup>e</sup> Kandia Aird

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : s.o.

Cabinet : s.o.

Pour l'intimée :

John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada