

Dossiers : 2009-358(GST)I
2009-1443(IT)I

ENTRE :

GARY USTEL,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 14 mai 2010, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Robert J. Hogan

Comparutions :

Représentant de l'appellant : M. Alex Samardzich

Avocat de l'intimée : M^c Darren Prevost

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'avis est daté du 22 février 2008, est rejeté avec dépens.

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont l'avis est daté du 16 juin 2008, est accueilli en partie, sans dépens, et la question est déferée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et qu'il établisse une nouvelle cotisation conformément aux motifs de jugement ci-joints.

Signé à Toronto (Ontario), ce 26^e jour d'août 2010.

« Robert J. Hogan »

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour d'octobre 2010.

Hélène Tremblay, traductrice

ENTRE :

GARY USTEL,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

ET

Dossier : 2009-1443(IT)I

GARY USTEL,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Hogan

Introduction

[1] Le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi une cotisation à l'égard de Gary Ustel (l'« appellant ») en vertu de l'article 323 de la *Loi sur la taxe d'accise* du Canada (la « LTA ») relativement à des montants de taxes sur les produits et services (la « TPS ») impayés, plus les intérêts et pénalités s'y rapportant (la « cotisation de TPS »), que devait Peachtree Gallery Art and Frame Shop Inc. (la « société »). À l'appui de la cotisation de TPS, le ministre soutient que l'appellant

était un administrateur de droit ou de fait de la société au moment de l'établissement de la cotisation ou à un certain moment au cours de la période de 24 mois qui a précédé l'établissement de la cotisation datée du 22 février 2008 (la « période en cause »). En outre, le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelant en vertu du paragraphe 160(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada (la « LIR ») relativement à un montant d'impôt sur le revenu, plus les intérêts et pénalités que devait la société (la « cotisation relative à la LIR »). À l'appui de la cotisation relative à la LIR, le ministre soutient que, au moment où la société avait un montant d'impôt sur le revenu impayé en application de la LIR, l'appelant a reçu des dividendes totalisant 85 000 \$ sur les actions qu'il détenait dans la société. Les appels à l'encontre de la cotisation de TPS et de la cotisation relative à la LIR ont été entendus sur preuve commune.

[2] Dans son appel se rapportant à la cotisation de TPS, l'appelant affirme que, à aucun moment pendant la période en cause, il n'a été un administrateur de droit de la société ni n'a agi comme administrateur de fait de la société. Concernant l'appel qu'il a interjeté à l'encontre de la cotisation relative à la LIR, l'appelant affirme que les revenus qu'il a reçus ne concernaient que des services rendus à la société. L'appelant soutient que le vérificateur externe de la société, M. MacDonald, a éronément déclaré que l'appelant avait reçu des dividendes sur les actions qu'il détenait dans la société.

Contexte factuel

[3] La société a été constituée dans la province d'Ontario sous le régime de la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario (la « LSA ») le 25 septembre 1991, dans le but d'exploiter, à titre de propriétaire, un commerce de détail spécialisé dans la vente de gravures et les services d'encadrement (l'« entreprise »). Cette entreprise a été fondée par l'appelant et deux amis personnels et proches de la famille, M. et M^{me} Pacheco. La preuve révèle que l'appelant avait déjà de l'expérience dans la vente d'encadrements et de reproductions d'œuvres d'art, de même que dans l'exploitation de ce type d'entreprise. M. Pacheco a acheté 50 p. 100 des actions ordinaires de la société pour la somme de 100 000 \$. L'appelant a acquis 50 p. 100 des actions ordinaires de la société en échange des compétences qui ont servi à l'exploitation de l'entreprise.

[4] L'appelant et son épouse, de même que M. Pacheco et son épouse, ont été nommés administrateurs de la société à la suite de sa constitution. Au même moment, l'appelant est devenu président de la société, et M. Pacheco, son secrétaire.

[5] Il ressort de la preuve que, au cours des premières années qui ont suivi la constitution en société, l'appelant s'occupait des ventes et effectuait des tâches administratives et financières pour l'entreprise. M^{me} Pacheco aussi s'occupait des ventes et accomplissait des tâches administratives. M. Pacheco travaillait dans l'arrière-boutique comme travailleur manuel; il assemblait des cadres et montait des éléments d'exposition.

[6] L'appelant a témoigné que l'entreprise avait subi une vive concurrence de la part de gros magasins-entrepôts tels que Walmart, Rona et Home Depot à la fin des années 1990 et qu'elle avait rapidement éprouvé des difficultés financières. On avait demandé à M. Pacheco d'investir une somme additionnelle de 35 000 \$ pour couvrir les pertes liées aux activités de montage.

[7] M. Pacheco a témoigné au procès et a corroboré l'explication de l'appelant concernant les circonstances qui avaient mené à la dégradation financière de l'entreprise. Il a mentionné un facteur supplémentaire que l'appelant n'avait pas indiqué. Selon M. Pacheco, l'appelant était propriétaire d'une motocyclette Harley Davidson (la « Harley »), qu'il adorait conduire. Au cours de l'année 1999, la Harley a été volée sur le terrain de stationnement situé en face du magasin. De l'avis de M. Pacheco, le comportement de l'appelant a changé rapidement après que celui-ci a été victime de cet acte criminel. Il s'absentait fréquemment du travail et, lorsqu'il se trouvait sur place, il refusait souvent de rencontrer les clients. M. Pacheco croyait que l'appelant souffrait d'une dépression grave. La relation entre l'appelant et les Pacheco s'est détériorée avec le déclin de l'entreprise. L'appelant a pour sa part témoigné qu'il était devenu manifeste que M. et M^{me} Pacheco et lui-même ne pouvaient plus travailler ensemble.

[8] L'appelant soutient qu'il a rencontré Anna Pacheco le 6 mai 2002 et qu'il lui a remis une copie d'une lettre qu'il avait signée et dans laquelle il présentait sa démission à titre d'administrateur et de dirigeant de la société, cette démission devant prendre effet le 30 mai 2002. L'appelant a expliqué qu'il avait ensuite informé M. MacDonald, le vérificateur externe qui s'occupait des livres comptables de la société et qui produisait ses déclarations de revenus, de sa décision de céder la gestion et l'administration de la société à M^{me} Pacheco. Le 1^{er} juin 2002, le personnel de M. MacDonald a déposé auprès du ministre des Services aux consommateurs et aux entreprises le formulaire 1, qui destituait l'épouse de l'appelant à titre d'administratrice (elle n'était pas dirigeante), destituait l'appelant à titre de président et destituait M. Pacheco des postes de secrétaire et d'administrateur. L'appelant soutient que, par inadvertance, M. MacDonald a oublié de le destituer à titre d'administrateur, ayant confié le travail à un employé subalterne. L'appelant soutient

également que M. MacDonald a commis plusieurs autres erreurs lorsqu'il s'est occupé du registre des procès-verbaux et qu'il a produit les déclarations de revenus de la société. Il croyait que M. Pacheco, son épouse et lui-même touchaient des traitements et salaires pour les services qu'ils rendaient dans le cadre des activités de l'entreprise et que M. MacDonald s'était permis de déclarer ces traitements comme des dividendes versés aux coactionnaires. L'appelant a affirmé qu'il ne comprenait pas la méthode que M. MacDonald avait choisie pour produire les déclarations de revenus, mais il a ajouté qu'il était confiant que le vérificateur le ferait correctement.

[9] En ce qui concerne la production des déclarations de revenus de la société, M. Pacheco a fait un commentaire semblable pendant son témoignage au procès. Selon M. Pacheco, l'appelant et lui-même touchaient 500 \$ par semaine pour leur travail auprès de l'entreprise. M. Pacheco et son épouse, Anna, touchaient chacun 250 \$ par semaine lorsqu'ils travaillaient tous les deux pour l'entreprise. M^{me} Pacheco n'étant pas actionnaire de la société, elle ne pouvait pas recevoir de dividendes.

[10] L'appelant a produit une preuve documentaire corroborant son allégation selon laquelle il avait démissionné de son poste d'administrateur le 30 mai 2002. Le 8 juillet 2002, soit peu de temps après que la démission de l'appelant à titre d'administrateur a pris effet (le 30 mai), M^{me} Pacheco avait demandé un nouveau compte d'affaires – avec accès à des services bancaires en ligne et une facilité de trésorerie pour petites entreprises – auprès d'une succursale de la CIBC située à Oakville. Les documents en question ont été produits sous la cote A-3. La demande de services bancaires en ligne indique que M^{me} Pacheco était la seule personne autorisée à accéder au compte de la société. La demande de facilité de trésorerie indique que M^{me} Pacheco détenait une participation de 100 p. 100 dans la société.

[11] Le représentant de l'appelant a appelé M. et M^{me} Pacheco à témoigner. Il l'a fait avec une grande réticence, car il semble que l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») avait établi une cotisation de TPS semblable à l'égard de M^{me} Pacheco, de même qu'une cotisation d'impôt sur le revenu en vertu du paragraphe 160(2) de la LIR à l'égard de M. Pacheco. Au procès, le comportement de M^{me} Pacheco donnait à penser qu'elle était parfaitement au courant du fait qu'il était dans son intérêt de soutenir que l'appelant était demeuré administrateur de la société au cours de la période en cause. À quelques reprises, elle a soutenu qu'elle ne se rappelait pas avoir reçu la lettre de démission de l'appelant. Il semble pourtant qu'elle ait reconnu qu'elle avait bel et bien signé les documents bancaires qui lui accordaient un pouvoir exclusif relativement aux activités bancaires de la société à la suite de la démission de l'appelant. Le témoignage de M. Pacheco sur l'état mental de l'appelant et son

manque d'intérêt apparent pour l'entreprise étaye l'allégation de l'appelant selon laquelle il a démissionné de son poste d'administrateur le 30 mai 2002. En dernier lieu, l'avocat de l'intimée a admis que le cabinet comptable de M. MacDonald lui avait fait parvenir une copie de la lettre de démission de l'appelant. Le fait que le cabinet de M. MacDonald avait une lettre en sa possession me donne à penser que l'appelant a effectivement démissionné en bonne et due forme de son poste d'administrateur et que M. MacDonald aurait dû être au courant de ce fait.

Analyse : cotisation de TPS

[12] La LTA ne précise pas à quel moment une personne cesse d'être administrateur. Étant donné que la société a été constituée sous le régime de la LSA, les dispositions de cette loi sont pertinentes lorsqu'il s'agit de déterminer à quel moment l'appelant a cessé d'être directeur de la société. Le paragraphe 121(2) de la LSA précise que la démission d'un administrateur prend effet à la date de réception par la société d'un écrit à cet effet ou à la date postérieure qui y est indiquée. À la lumière de la preuve mentionnée plus haut, l'appelant a démontré, selon la prépondérance des probabilités, qu'il a démissionné en bonne et due forme en écrivant une lettre en ce sens, laquelle a été reçue par un autre dirigeant de la société. En conséquence, il a cessé d'être un administrateur de droit de la société le 30 mai 2002.

[13] Cette conclusion m'amène à examiner l'autre argument de l'intimée, selon lequel l'appelant est demeuré un administrateur de fait de la société pendant la période en cause, son comportement étant semblable à celui d'une personne qui a les qualités requises pour agir comme administrateur de la société. L'intimée souligne que l'appelant reconnaît avoir signé les déclarations de revenus de la société pour les années 2002 et 2003. L'appelant est désigné administrateur de la société à côté de la ligne de signature de ces déclarations de revenus. L'intimée soutient que c'est ce comportement, ainsi que le fait que la mention de l'appelant comme administrateur de la société n'a pas été biffée des actes de la société, qui a amené le ministre et ses délégués à croire de bonne foi que l'appelant était un administrateur de la société. L'intimée soutient que, étant donné que l'appelant s'était comporté de façon à laisser entendre à une personne raisonnable qu'il était un administrateur dûment qualifié de la société, il lui incombait de mettre fin à cette croyance. Par conséquent, il devrait lui être interdit de soulever, comme moyen de défense à l'encontre de la cotisation, l'argument portant qu'il n'était pas un administrateur légalement qualifié au cours de la période en cause.

[14] Je retiens l'observation de l'appelant selon laquelle le défaut de la société d'inscrire auprès des autorités compétentes tout changement qui se rapporte aux administrateurs ne porte pas un coup fatal à son allégation portant qu'il a démissionné de son poste d'administrateur¹. Toutefois, selon un principe bien établi en droit canadien, une personne ne peut pas se soustraire à sa responsabilité relativement à des actes qu'elle est censée avoir accomplis en sa qualité d'administrateur, en soutenant qu'elle n'était pas légalement qualifiée pour agir en cette qualité². L'appelant soutient que c'est entièrement la faute de M. MacDonald s'il a signé les déclarations de revenus de la société pour les années 2002 et 2003 qui ont été produites auprès de l'ARC et qu'on ait mentionné à côté de la ligne de signature de ces déclarations qu'il était un administrateur de la société.

[15] L'appelant a reconnu qu'il avait démissionné de son poste d'administrateur notamment pour limiter sa responsabilité à l'égard des dettes fiscales impayées de la société. Il est vrai que l'appelant n'avait pas entièrement le pouvoir de veiller à ce que la société dépose en bonne et due forme un avis confirmant sa démission auprès de l'autorité provinciale compétente. Cela est une chose. Par contre, signer une déclaration de revenus sur la ligne qui mentionne que vous occupez le poste d'administrateur est une toute autre chose. L'appelant aurait dû lire ce qu'il signait et, dans la mesure où sa situation au sein de la société avait changé, il aurait dû en faire mention à M. MacDonald de façon à faire inscrire le changement en question.

[16] La conclusion ci-dessus ne règle toutefois pas la question. L'appelant a signé les déclarations de revenus des années 2002 et 2003 le 31 juillet 2003 et le 14 septembre 2004 respectivement. La cotisation de TPS a été établie le 22 février 2008, soit plus de deux ans après la signature de la deuxième déclaration de revenus. On peut donc invoquer l'argument selon lequel l'appelant a cessé d'agir comme administrateur de fait le 14 septembre 2004 ou vers cette date.

[17] À mon avis, la preuve au dossier n'étaye pas une telle affirmation. L'appelant a admis que, à la suite de sa démission, il était demeuré actif en ce qui a trait à l'exploitation proprement dite de l'entreprise. Avant l'établissement de la cotisation de TPS, il n'a jamais pris de mesures pour informer l'ARC qu'il avait cessé d'être administrateur de la société. Il ressort de la preuve que le fils de l'appelant et un partenaire commercial exploitaient une entreprise semblable sous le nom de Peachtree (la deuxième entreprise Peachtree). La société a cessé d'exploiter son

¹ *Netupsky v. Canada*, [2003] G.S.T.C. 15, [2003] A.C.I. n° 30 (Q.L.), et *Miklosi Estate v. Canada*, [2004] G.S.T.C. 67, [2004] A.C.I. n° 213 (Q.L.).

² *Wheeler v. Canada*, 99 DTC 5658, [1999] 2 C.T.C. 395, [1999] A.C.F. n° 401 (Q.L.).

entreprise aux environs de la fin de 2004. Par contre, la société même existe encore à ce jour. Les actionnaires n'ont pris aucune mesure pour dissoudre la société.

[18] Le fait de permettre à l'appelant de se soustraire à la responsabilité qui lui incombe en application de l'article 323 de la LTA équivaudrait à réduire à néant les règles de régie interne. En effet, la preuve démontre qu'il n'a pris aucune mesure proactive pour s'assurer que sa démission soit publiée dans les registres de la société, et qu'il continuait de se présenter comme un administrateur en signant les déclarations de revenus de la société en sa présumée qualité d'administrateur. Il ne serait pas convenable d'accepter que l'ARC a la responsabilité de vérifier si le contribuable a pu secrètement démissionner ou de vérifier régulièrement si le comportement du contribuable indique que la situation peut avoir changé. Selon moi, il revenait clairement à l'appelant d'adopter un comportement approprié et de prouver qu'il n'était pas un administrateur.

[19] Il incombait à l'appelant de prouver selon la prépondérance des probabilités qu'il avait cessé d'agir comme présumé administrateur de fait de la société après le 14 septembre 2004. L'ARC avait des motifs raisonnables de croire qu'il continuait d'agir à ce titre. L'appelant aurait dû faire des démarches pour rétablir les faits auprès de l'ARC.

[20] Par conséquent, je conclus que l'appelant n'a pas réussi à démontrer qu'il n'était pas un administrateur de la société pendant la période en cause. L'appel interjeté par l'appelant à l'encontre de la cotisation de TPS est donc rejeté.

Analyse : cotisation d'impôt sur le revenu

[21] Une cotisation a été établie à l'égard de l'appelant en vertu de l'article 160 de la LIR. Cette disposition indique que le bénéficiaire (en l'espèce, l'appelant) et l'auteur du transfert (en l'espèce, la société), s'ils ont un lien de dépendance, sont solidairement responsables du paiement de l'impôt de l'auteur du transfert jusqu'à concurrence d'un montant égal au moins élevé des montants suivants, soit a) l'excédent éventuel de la juste valeur marchande des biens au moment du transfert sur la juste valeur marchande à ce moment de la contrepartie donnée pour le bien, ou b) le montant que l'auteur du transfert doit payer (décrit comme le total des montants dus en application de la LIR) au cours de l'année d'imposition dans laquelle les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure.

[22] Dans sa plaidoirie, l'intimée soutient que, au cours des années d'imposition se terminant le 30 septembre 2001, le 30 septembre 2002 et le 30 septembre 2003, la

société a déclaré et versé à l'appelant des dividendes totalisant 18 000 \$, 24 000 \$ et 43 000 \$ (les « dividendes ») respectivement, alors qu'elle devait les sommes de 1 917,18 \$, de 9 841,25 \$ et de 12 892,87 \$ pour ses années d'imposition 2001, 2003 et 2004 respectivement. L'appelant soutient que la société ne lui a versé aucun dividende sur les actions qu'il détenait et, subsidiairement, si elle lui a versé des dividendes, qu'il n'a reçu que la somme de 7 500 \$ dans l'année d'imposition 2004 de la société. Ainsi, sa responsabilité se limite à cette somme uniquement.

[23] Dans sa plaidoirie, l'intimée reconnaît que l'appelant n'a déclaré aucun revenu pour l'année d'imposition 2001 et qu'il a déclaré un revenu d'emploi de 13 300 \$ pour l'année d'imposition 2002, un revenu de dividendes de 30 000 \$ pour l'année d'imposition 2003 et un revenu d'entreprise net de 7 500 \$ pour l'année d'imposition 2004.

[24] L'appelant a témoigné que John MacDonald préparait ses déclarations de revenus personnelles en même temps que celles de la société. En contre-interrogatoire, l'appelant a reconnu que son épouse, Judy Ustel, avait déclaré un revenu de dividendes de 22 500 \$, que lui avait versé la société, même si elle n'était pas actionnaire ce celle-ci. Il a admis que ce revenu lui appartenait. La preuve démontre clairement que M. MacDonald a commis plusieurs erreurs dans l'établissement des déclarations fiscales de la société et des déclarations de revenus personnelles de l'appelant. La désignation des revenus est irrégulière. M. Pacheco et M. Ustel ont tous les deux témoigné avoir touché des revenus d'emploi ou des revenus d'entreprise en 2003 et en 2004.

[25] Même si la preuve est imparfaite, je conclus, en me fondant sur le témoignage des deux témoins, que l'appelant a réussi à démontrer, selon la prépondérance des probabilités, qu'il n'a pas touché de dividendes sur les actions de la société en 2003 et en 2004. Compte tenu de la situation financière de la société, il est douteux qu'elle ait pu verser des dividendes tout en se conformant aux critères de solvabilité applicables à ces années.

[26] Mais avant tout, en raison des mécanismes de majoration des dividendes et du crédit d'impôt pour dividendes, les revenus de dividendes sont imposés suivant un taux d'imposition réel inférieur à celui qui s'applique aux revenus d'emploi et de consultation. Il est fort improbable que l'appelant se serait lui-même fait imposer des revenus d'emploi ou de consultation si on avait prévu qu'il toucherait des revenus de dividendes. En conséquence, je conclus que la société n'a pas versé de dividendes sur ses actions à l'appelant pour les années d'imposition 2003 et 2004.

[27] L'appelant a demandé que son appel soit instruit sous le régime du paragraphe 17(2) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure informelle)*. L'appelant a accepté de limiter son appel à la somme de 12 000 \$, somme qui fait partie du montant de la cotisation établie à son égard, à l'exception des intérêts. L'article 2.1 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* précise que le terme « montant » ne vise pas les intérêts. Le montant total de la cotisation que le ministre a établie à l'égard de l'appelant est de 24 651 30 \$, soit 16 190,51 \$ au titre de l'impôt fédéral, 635,10 \$ au titre des pénalités et 7 825,69 \$ au titre de l'ensemble des intérêts. L'appelant est donc tenu de payer 4 825,61 \$ sur le montant de la cotisation établie à son égard, conformément au paragraphe 160(2).

Conclusion

[28] Pour les motifs susmentionnés, l'appel interjeté par l'appelant à l'encontre de la cotisation de TPS est rejeté, et l'appel interjeté par l'appelant à l'encontre de la cotisation d'impôt sur le revenu est accueilli en partie. En ce qui a trait à cette dernière cotisation, la question est déferée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à nouvel examen et qu'il établisse une nouvelle cotisation conformément aux présents motifs de jugement.

Signé à Toronto (Ontario), ce 26^e jour d'août 2010.

« Robert J. Hogan »

Juge Hogan

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour d'octobre 2010.

Hélène Tremblay, traductrice

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 444

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2009-358(GST)I, 2009-1443(IT)I

INTITULÉ : GARY USTEL c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 14 mai 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Robert J. Hogan

DATE DU JUGEMENT : Le 26 août 2010

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelant : M. Alex Samardzich

Avocat de l'intimée : M^c Darren Prevost

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada