

Dossier : 2010-2666(GST)I

ENTRE :

WAYNE BOWDEN,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 13 mai 2011, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Réal Favreau

Comparutions :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée : M^e Alisa Apostle

JUGEMENT

Les appels des nouvelles cotisations datées du 21 janvier 2010 établies en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 30 septembre 2009 sont rejetés en conformité avec les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour de septembre 2011.

« Réal Favreau »

Juge Favreau

Référence : 2011 CCI 418
Date : 20110926
Dossier : 2010-2666(GST)I

ENTRE :

WAYNE BOWDEN,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Favreau

[1] L'appelant a interjeté appel, suivant la procédure informelle, des nouvelles cotisations datées du 21 janvier 2010 établies en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, modifiée (la « Loi »), pour la période du 1^{er} janvier 2009 au 30 septembre 2009 (la « période »).

[2] L'appelant a demandé des crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») et déclaré des ventes et d'autres revenus, de la taxe sur les produits et services (« TPS ») percevable et de la taxe nette comme suit pour la période :

Période	Ventes / Autres revenus	TPS percevable	CTI demandés	Taxe nette
2009-01-01 au 2009-03-31			508,34 \$	-508,34 \$
2009-04-01 au 2009-06-30	200,00 \$	10,00 \$	214,40 \$	-204,40 \$
2009-07-01 au 2009-09-30	100,00 \$	5,00 \$	325,84 \$	-320,84 \$

[3] Dans un avis de nouvelle cotisation daté du 21 janvier 2010, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé les CTI que l'appelant avait demandés pour les périodes trimestrielles du 1^{er} janvier 2009 au 30 juin 2009 et a établi une nouvelle cotisation comme suit à l'égard de l'appelant pour de la taxe nette et de l'arriéré d'intérêts :

Période	Taxe nette	Arriéré d'intérêts	Cotisation totale
2009-01-01 au 2009-03-31	* 508,34 \$	17,99 \$	526,33 \$
2009-04-01 au 2009-06-30	** 214,40 \$	5,17 \$	219,57 \$
Total	722,74 \$	23,16 \$	745,90 \$

* remboursement effectué

** remboursement effectué

[4] Dans un autre avis de nouvelle cotisation daté du 21 janvier 2010, le ministre a refusé les CTI demandés par l'appelant pour la période trimestrielle du 1^{er} juillet 2009 au 30 septembre 2009 et a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant pour de la taxe nette et de l'arriéré d'intérêts s'élevant respectivement à 5 \$ et à 0,05 \$.

[5] La seule question à trancher est de savoir si le ministre a refusé à juste titre les CTI qui s'élèvent en tout à 1048,58 \$ pour la période. Les CTI demandés par l'appelant étaient liés à des remboursements pour immeubles d'habitation locatifs neufs (266,88 \$), à l'entreprise de rénovation et de mise en valeur résidentielles (136,39 \$) et à l'entreprise de conseil en informatique (645,31 \$).

[6] Pour déterminer la taxe nette de l'appelant pour la période, le ministre a formulé les hypothèses de fait suivantes énoncées au paragraphe 6 de la réponse à l'avis d'appel :

[TRADUCTION]

- a) l'appelant était inscrit pour l'application de la TPS; (**admis**)
- b) l'appelant a demandé des CTI et déclaré des ventes et d'autres revenus, de la TPS percevable et de la taxe nette pour la période selon ce qui est énoncé au paragraphe 2 ci-dessus; (**admis**)
- c) durant la période, l'appelant n'avait pas d'entreprise pour laquelle il a demandé les CTI; (**nié**)
- d) l'appelant n'a produit aucun élément de preuve pour permettre de déterminer le montant des CTI demandés. (**nié**)

[7] M. Bowden a témoigné à l'audience. Il a fourni des renseignements concernant les revenus générés par l'entreprise de conseil en informatique de décembre 1994 à juin 2009. De décembre 1994 à septembre 1997, cette entreprise a généré des revenus considérables, mais, d'octobre 1997 à septembre 2000, elle n'a généré que 400 \$. Les revenus se sont ensuite rétablis d'octobre 2000 à septembre 2002. Aucun revenu n'a été généré d'octobre 2002 à septembre 2005 à l'exception de 350 \$ de juillet 2003 à septembre 2003 attribuables au développement d'un progiciel commercial. D'octobre à décembre 2005, l'entreprise de conseil en informatique de l'appelant a généré des revenus de 7700 \$. De janvier 2006 à mars 2009, l'entreprise n'a généré aucun revenu, et elle n'a généré que 200 \$ d'avril à juin 2009.

[8] M. Bowden a également fourni des renseignements concernant les revenus générés par l'entreprise de rénovation et de mise en valeur résidentielles de janvier 2006 à décembre 2010. Aucun revenu n'a été généré de janvier 2006 à mars 2009. D'avril 2009 à décembre 2009, cette entreprise a généré des revenus de 300 \$. De janvier 2010 au 31 décembre 2010, l'entreprise de rénovation et de mise en valeur résidentielles de l'appelant a généré 3755 \$.

[9] M. Bowden a expliqué en outre qu'il avait demandé le remboursement de la TPS pour immeubles d'habitation locatifs à la suite de l'achat d'un immeuble locatif situé dans la ville de Toronto en 2009. En 2009, M. Bowden possédait quatre immeubles locatifs, tandis qu'en 2007 et en 2008, il en possédait trois. D'après les déclarations de revenus de M. Bowden produites pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009, les immeubles locatifs ont généré les loyers bruts et les revenus nets (pertes) suivants après rajustements :

Année	Loyers bruts	Revenu net (perte)
2009	59 667,50 \$	10 857,32 \$
2008	57 572,90 \$	(8 427,82 \$)
2007	22 514,82 \$	(40 136,12 \$)

M. Bowden a affirmé que la gestion des immeubles locatifs ne requiert pas de son temps parce qu'un gestionnaire immobilier y voit pour lui.

[10] Dans son témoignage, M. Bowden a expliqué qu'aucun employé ne travaillait pour lui dans ses différentes entreprises et qu'il ne confiait aucun des travaux à réaliser pour ses clients à des sous-traitants. Il a affirmé en outre qu'il ne tenait pas de registre des heures qu'il consacrait à l'exploitation de chacune de ses entreprises. Il a estimé qu'il consacrait environ 20 heures par semaine à l'exploitation de son entreprise de rénovation et de mise en valeur résidentielles et entre 15 et 20 heures par semaine à l'exploitation de son entreprise de conseil en informatique. Il a dit que son taux horaire dans le cadre de son entreprise de conseil en informatique variait de 50 \$ à 75 \$ et que son taux horaire dans le cadre de son entreprise de rénovation et de mise en valeur résidentielles était de 50 \$. Il produit toujours des factures pour les services qu'il fournit à ses clients, et il a affirmé que ses services de conseil en informatique étaient toujours payés par chèque, tandis que les services de rénovation et de mise en valeur résidentielles étaient payés la moitié du temps par chèque et l'autre moitié du temps au comptant.

[11] M. Bowden a reconnu qu'il n'avait aucun plan d'affaires officiel pour aucune de ses entreprises, et il a affirmé qu'il n'avait besoin d'aucun financement de sources externes pour exploiter ses entreprises. Il annonce ses services de conseil en informatique sur un site Web et il utilise une adresse électronique pour correspondre avec ses clients et ses clients potentiels. Ses services de rénovation et de mise en valeur résidentielles sont offerts par l'entremise des sites Web des sociétés de gestion qui administrent chacun de ses immeubles locatifs. Son nom est simplement ajouté à un bassin des fournisseurs de divers services aux propriétaires de ces sociétés.

[12] Lorsque l'avocate de l'intimée l'a interrogé, M. Bowden a admis que son entreprise principale au cours des cinq dernières années avait été son entreprise d'investissement. Il faisait le commerce d'actions et d'options pour son propre compte à partir de son domicile, en utilisant le numéro d'inscription aux fins de la TPS de ses trois entreprises. Les revenus locatifs générés par les quatre immeubles locatifs ont été déclarés comme revenus tirés de biens dans les déclarations de

revenus de M. Bowden, et non comme revenus d'entreprise. Toutes les entreprises de M. Bowden sont regroupées ensemble sous le nom commercial « The 3x Resource Centre ». Tous les revenus d'entreprise sont consolidés dans l'État des résultats des activités d'une entreprise ou d'une profession libérale produit chaque année avec sa déclaration de revenus. Pour l'année d'imposition 2009, les entreprises de M. Bowden ont généré des ventes brutes de 300 \$ et une perte nette de 101 013,85 \$. Pour l'année d'imposition 2008, les entreprises ont généré des ventes brutes de 11 890,93 \$ et une perte nette de 7 223,67 \$. Pour l'année d'imposition 2007, il n'y a eu aucune vente brute et il y a eu une perte nette de 571 951,64 \$. Les pertes nettes qui ont été générées en 2009 et en 2007 étaient principalement attribuables à l'entreprise d'investissement.

[13] Lors de son contre-interrogatoire, M. Bowden a également admis que, dans sa déclaration de revenus de 2009, il avait déclaré un revenu d'emploi de 71 844,19 \$ et produit un feuillet T4 de RR Enterprises Ltd. Il a expliqué qu'il avait été embauché en mai 2009 comme programmeur à raison de 35 heures par semaine et qu'à la date de l'audience, il était toujours un employé de cette société. Il a expliqué en outre qu'il était un employé à temps plein qui travaillait cinq jours par semaine et qu'il devait se rendre presque chaque jour ouvrable à Mississauga, où sont situés les bureaux de la société.

La position de l'appelant

[14] L'appelant a allégué qu'en 2009, il avait exploité deux entreprises distinctes avec une attente raisonnable de profit. L'entreprise de conseil en informatique existe depuis 24 ans, et elle avait été rentable dans des années antérieures; l'appelant exploitait seulement l'entreprise de rénovation et de mise en valeur résidentielles depuis janvier 2006. De janvier 2006 au 30 septembre 2009, l'entreprise a été en développement, et elle est devenue rentable en 2010.

[15] L'appelant a allégué en outre que les activités commerciales qu'il avait exercées ne comportaient aucun élément personnel, qu'il n'en avait tiré aucun avantage et qu'elles représentaient de véritables activités commerciales exercées de bonne foi de manière professionnelle dans le but véritable de réaliser un profit.

[16] Enfin, l'appelant a soutenu que l'intimée proposait en fait une application de la définition d'« activité commerciale » sur une base annuelle.

La position de l'intimée

[17] L'avocate de l'intimée a soutenu que l'appelant n'avait aucune attente raisonnable de profit étant donné la façon dont il menait ses activités de conseil en informatique et ses activités de rénovation et de mise en valeur résidentielles. L'appelant n'avait aucun plan d'affaires ni aucun objectif concret. Il n'avait aucune activité commerciale organisée mis à part de la publicité sur des sites Web. En 2009, l'appelant exerçait un emploi à temps plein et il devait consacrer beaucoup de temps à son entreprise d'investissement. En outre, il a consacré 20 heures par semaine à ses activités de rénovation et de mise en valeur résidentielles et 15 à 20 heures par semaines à ses activités de conseil en informatique. Enfin, il a dû consacrer du temps aux quatre immeubles locatifs qu'il possède.

[18] Les États des résultats des activités d'une entreprise ou d'une profession libérale produits par l'appelant avec ses déclarations de revenus pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009 indiquaient que les entreprises de l'appelant avaient généré des revenus bruts rajustés de seulement 300 \$ en 2009, 11 890,93 \$ en 2008 et 0 \$ en 2007, et avaient subi d'importantes pertes nettes chacune de ces années, soit 101 013,85 \$ en 2009, 7223,67 \$ en 2008 et 571 951,64 \$ en 2007.

Analyse

[19] Le droit d'un contribuable à des CTI dépend de la question de savoir si le contribuable a payé de la TPS relativement à une « activité commerciale ». L'expression « activité commerciale » est définie expressément au paragraphe 123(1) de la Loi, qui énonce notamment :

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;

[...]

[20] Cette définition établit clairement que l'exploitation d'une entreprise sans attente raisonnable de profit n'est pas une « activité commerciale » pour l'application de la TPS.

[21] Dans l'arrêt *Moldowan v. The Queen*, 77 D.T.C. 5213, à la page 5215, la Cour suprême du Canada a formulé le commentaire suivant concernant le sens de l'expression « expectative raisonnable de profit » :

Une jurisprudence volumineuse traite de la signification de l'expression expectative raisonnable de profit, mais il ne s'en dégage aucune constante.

A mon avis, on doit s'appuyer sur tous les faits pour déterminer objectivement si un contribuable a une expectative raisonnable de profit. On doit alors tenir compte des critères suivants: l'état des profits et pertes pour les années antérieures, la formation du contribuable et la voie sur laquelle il entend s'engager, la capacité de l'entreprise, en termes de capital, de réaliser un profit après déduction de l'allocation à l'égard du coût en capital. Cette liste n'est évidemment pas exhaustive. Les facteurs seront différents selon la nature et l'importance de l'entreprise [...]

L'application du critère de l'attente raisonnable de profit aux activités de conseil en informatique

[22] L'appelant est une personne bien informée et un homme d'affaires expérimenté. La preuve établit clairement qu'il avait les compétences requises et la formation nécessaire pour exercer les activités de conseil en informatique en tant qu'entreprise. Il exerce maintenant un emploi à temps plein comme programmeur. Le problème, c'est que depuis janvier 2006, il n'a pas consacré assez de temps aux activités de conseil pour générer un revenu. Au cours de la période de 39 mois allant de janvier 2006 à mars 2009, aucun revenu n'a été généré et aucune TPS n'a été perçue, mais l'appelant a demandé pour cette période des CTI de 7434,10 \$. En fait, le seul revenu tiré en 2009 des activités de conseil en informatique l'a été durant la période d'avril à juin 2009, et il n'a totalisé que 200 \$, relativement auxquels 10 \$ de TPS ont été perçus.

[23] L'appelant a allégué que la diminution ou l'absence de revenus des activités de conseil en informatique pour la période de janvier 2006 à mars 2009 était attribuable à la vérification de son impôt sur le revenu qui a commencé en avril 2006 et a grandement réduit le temps qu'il avait à consacrer à ses activités de conseil en informatique. La même situation a eu cours jusqu'à la fin de 2009 parce que l'Agence du revenu du Canada a entrepris une vérification de la TPS en avril 2009 et,

j'ajouterais, parce que l'appelant a commencé à travailler à temps plein pour RR Enterprises Ltd. en mai 2009.

[24] Compte tenu des circonstances décrites ci-dessus, je ne vois pas comment une personne raisonnable qui examinerait les activités de conseil en informatique de l'appelant et appliquerait des normes courantes de gestion d'entreprise pourrait conclure que l'appelant avait, en 2009, une attente raisonnable de profit relativement à ses activités de conseil en informatique. Depuis janvier 2006, l'appelant n'avait consacré aucun temps ni aucune attention à ses activités de conseil en informatique, et cette entreprise me semble avoir été inactive ou en veilleuse. L'appelant n'a pas agi de façon ordonnée et méthodique ou de la manière dont une personne en affaires procéderait normalement.

L'application du critère de l'attente raisonnable de profit aux activités de rénovation et de mise en valeur résidentielles

[25] Les activités de rénovation et de mise en valeur résidentielles n'ont généré aucun revenu depuis leur démarrage en janvier 2006 jusqu'en mars 2009 (39 mois), et seulement 300 \$ ont été gagnés d'avril à décembre 2009, relativement auxquels 15 \$ de TPS ont été perçus. Pour la période de janvier 2006 à décembre 2009, l'appelant a demandé des CTI s'élevant à 466,23 \$. En 2010, les activités de rénovation et de mise en valeur résidentielles ont généré des revenus de 3755 \$.

[26] L'appelant allègue que l'absence de revenus pour la période de janvier 2006 à mars 2009 et le faible niveau de revenus (300 \$) pour la période d'avril à décembre 2009 étaient attribuables, d'une part, au fait que les activités en question en étaient à l'étape du démarrage, et d'autre part, à la vérification de l'impôt sur le revenu qui a commencé en avril 2006 et à la vérification de la TPS qui a commencé en avril 2009.

[27] Dans *Land and Sea Enterprises Ltd. c. Canada*, 2011 CCI 101, madame la juge Campbell de la Cour a formulé le commentaire suivant concernant les activités commerciales au stade du démarrage :

14. Il est clair qu'une activité peut être considérée comme une activité commerciale bien avant qu'elle ne soit rentable. Il s'agira toujours d'une question de fait. Les dépenses donnant droit à des CTI à l'étape de démarrage d'une activité commerciale peuvent être admissibles à condition que l'intention de démarrer une entreprise soit indiquée clairement et que des étapes fondamentales aient été suivies et des mesures essentielles mises en place.

[28] La preuve prise dans son ensemble révèle un très faible niveau d'activités de janvier 2006 à décembre 2009. L'appelant n'a pu consacrer de temps ou d'attention aux activités de rénovation et de mise en valeur résidentielles avant 2010. Il n'était pas convenablement formé pour exercer ces activités en tant qu'entreprise. Sa seule formation était l'apprentissage qu'il avait fait auprès de son père en Irlande il y a de nombreuses années. En somme, il ne ressort pas clairement de la preuve que l'appelant ait eu l'intention de démarrer une entreprise en janvier 2006 ou que « des étapes fondamentales aient été suivies et des mesures essentielles mises en place » de telle sorte que l'on puisse conclure à un démarrage. Par conséquent, je suis d'avis qu'aucune activité commerciale à l'étape du démarrage n'était exercée et que, durant la période, il n'y a eu aucune attente raisonnable de profit.

Les remboursements de taxe pour immeubles locatifs

[29] Je ne pense pas qu'il soit nécessaire que j'examine cette question parce que l'appelant a déclaré les revenus générés par les activités locatives comme des revenus tirés de biens dans sa déclaration de revenus de 2009.

Conclusion

[30] Pour ces motifs, j'ai conclu que les appels de M. Bowden devraient être rejetés.

[31] Le 29 juin 2011, la Cour d'appel fédérale a rendu un jugement (2011 CAF 218) statuant sur l'appel que M. Bowden avait interjeté d'un jugement de la Cour (2010 CCI 424). L'appel de M. Bowden a été accueilli et ses demandes de CTI relativement à ses services de conseil en informatique et ses services de rénovation et de mise en valeur résidentielles pour la période du 1^{er} juillet 2007 au 31 décembre 2008 ont été admises.

[32] À mon humble avis, je ne suis pas lié par cet arrêt de la Cour d'appel fédérale. Il s'agissait d'un dossier dans lequel la réponse du ministre dans l'instance dont était saisie la Cour de l'impôt comportait une lacune : M. Bowden n'avait pas été informé que le ministre plaiderait que toutes les activités commerciales de M. Bowden, à l'exception de ses activités de services financiers, échappaient à la définition légale d'« activité commerciale ». Madame la juge Sharlow a souligné à juste titre à la fin du paragraphe 15 de ses motifs que :

[...] 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.

[33] Madame la juge Sharlow a fait droit à l'appel de M. Bowden pour le motif suivant exposé à la fin du paragraphe 21 :

[...] 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.

[34] Dans la présente affaire, la question de l'« activité commerciale » a été soulevée et a été soigneusement examinée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour de septembre 2011.

« Réal Favreau »

Juge Favreau

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de novembre 2011.

Julie Boulanger, LL.M.

RÉFÉRENCE : 2011 CCI 418

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2010-2666(GST)I

INTITULÉ : Wayne Bowden c. Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 13 mai 2011

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Réal Favreau

DATE DU JUGEMENT : Le 26 septembre 2011

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocate de l'intimée : M^e Alisa Apostle

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : s/o

Cabinet :

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