

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

ENTRE : 2001-2038(GST)I
EDIBLE WHAT CANDY CORPORATION, appellante,
et
SA MAJESTÉ LA REINE, intimée.

Appel entendu le 5 février 2002, à Toronto (Ontario), par
l'honorable juge A. A. Sarchuk

Comparutions

Avocat de l'appelante : M^e Douglas Langley

Avocat de l'intimée : M^e Scott Simser

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* (pour la taxe sur les produits et les services) dont l'avis est daté du 20 octobre 2000 et porte le numéro 00000100102, pour la période du 30 septembre 1994 au 31 décembre 1994, est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 25^e jour de mars 2002.

« A. A. Sarchuk »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour de février 2004.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020325
Dossier: 2001-2038(GST)I

ENTRE :

EDIBLE WHAT CANDY CORPORATION,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sarchuk

[1] L'appel en l'instance, interjeté par Edible What Candy Corporation, est à l'encontre d'une cotisation datée du 20 octobre 2000, dans laquelle le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé certains crédits de taxe sur les intrants (CTI) demandés par l'appelante pour la période du 30 septembre au 31 décembre 1994. Plus particulièrement, le ministre a refusé les montants suivants :

- a) des CTI de 2 186,59 \$ se rapportant à des dépenses effectuées avant le 30 septembre 1994, date de l'inscription de l'appelante, au motif que les dépenses n'avaient pas été engagées dans le but d'acquérir les biens ou services envisagés aux paragraphes 123(1), 171(1) et 171(2) de la *Loi sur la taxe d'accise* (la *Loi*);
- b) des CTI de 7 097,25 \$ se rapportant à des dépenses effectuées après le 30 septembre 1994 et relativement auxquelles l'appelante n'avait pas fourni les pièces justificatives exigées par le paragraphe 169(4) de la *Loi*.

Le ministre a aussi établi des pénalités pour versement tardif ainsi que des intérêts de 4 291,10 \$ et de 3 503,99 \$, respectivement.

[2] Au début de l'audience, l'avocat de l'appelante a informé la Cour qu'il entendait s'en tenir à la question de savoir si les nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelante par l'intimée en vertu du paragraphe 298(4) de la *Loi* sont frappées de prescription.

Contexte

[3] L'appelante a été constituée en société le 7 février 1994. Elle avait obtenu, d'un titulaire de brevet et concédant, la licence d'un produit décrit comme une « friandise holographique » en trois dimensions et projetait d'exploiter l'entreprise de fabrication et de distribution de ce produit. Joel Hock, qui a témoigné pour le compte de l'appelante, était le président de cette dernière pendant toutes les périodes pertinentes. L'effectif total de l'appelante était constitué de M. Hock et de deux autres particuliers, l'un chargé de la gestion des ventes et l'autre de la « supervision » de la fabrication du produit et du contrôle de la qualité¹. Vu que dans le modèle d'entreprise de l'appelante il était prévu de vendre le produit aux États-Unis uniquement, la production à proprement dit de la friandise a été attribuée en sous-traitance à un fournisseur américain; on prévoyait aussi confier la gestion ainsi que la direction des ventes aux États-Unis à une « équipe de courtiers ». Aucune vente n'a été réalisée au Canada durant l'existence de l'appelante, pas plus qu'on a envisagé à quelque moment que ce soit de vendre le produit ici. Même si les premières ventes n'ont été réalisées qu'en novembre 1994, l'appelante a dès le départ engagé diverses dépenses relativement à l'organisation de la nouvelle entreprise. Il lui appartenait en outre de concevoir la présentation, c'est-à-dire l'emballage de la friandise, les boîtes, de même que le présentoir au sol du produit. Tous ces articles ont été mis au point et produits au Canada et les frais engagés à cette fin ont été inclus dans les CTI que l'appelante a demandés.

[4] Aux dires de M. Hock, du point de vue de l'appelante, tous les services décrits précédemment se rapportaient directement à la période postérieure à son inscription aux fins de la taxe sur les produits et services car les premiers envois au fabricant américain n'ont été effectués qu'en novembre 1994. La question de la TPS n'a jamais retenu l'attention car tous les produits étaient censés être vendus

¹ Selon M. Hock, chacun de ces particuliers détenait « une sorte de participation » dans la société et exerçait essentiellement des fonctions de gestion durant les périodes pertinentes.

aux États-Unis. Cependant, comme l'appelante se trouvait à avoir payé la TPS sur tous les achats effectués (avant et après son inscription), on croyait qu'elle avait le droit de demander des CTI. L'appelante s'est donc inscrite aux fins de la TPS en septembre 1994 et a demandé des CTI de 18 655 \$ dans sa déclaration de revenu pour la période du 30 septembre au 31 décembre 1994. Cette déclaration a été produite le 6 mars 1995, et l'appelante a reçu le plein montant du remboursement demandé.

[5] La production venait à peine de commencer aux États-Unis lorsqu'il est devenu manifeste que l'entrepreneur était incapable de respecter les normes de qualité du produit car seulement la moitié de la production était propre à être vendue comme friandise holographique. Il en est résulté un manque à produire et l'appelante s'est trouvée dans l'incapacité de se conformer aux conditions d'octroi de la licence, laquelle a alors été annulée. L'appelante a mis un terme à ses activités et a fermé ses portes à la fin de février 1995. M. Hock a affirmé que le projet leur avait occasionné de lourdes pertes et qu'ils étaient amèrement déçus de l'échec de l'appelante. La fermeture a été soudaine et les documents ont tout simplement été mis dans des boîtes et rangés dans un réduit à l'arrière du bureau². On a quitté les lieux par la suite et les boîtes ainsi qu'un certain nombre d'autres articles non connexes ont été envoyés dans un entrepôt où ils sont demeurés jusqu'à ce que l'appelante soit informée de la vérification projetée à la fin de mai 1999. Après que l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) eut fait part de ses interrogations à l'appelante, on s'est mobilisé pour trouver tous les documents demandés par le vérificateur. Au reçu de la lettre de proposition de l'ADRC datée du 17 août 2000, a déclaré M. Hock, [TRADUCTION] « nous nous sommes appliqués pendant des heures à vérifier le contenu d'une foule de boîtes pour mettre la main sur des renseignements qui n'avaient pas été fournis lors de la première vérification » et des documents ont effectivement été retrouvés pour justifier quelques CTI additionnels.

[6] Salim Dawood, un vérificateur employé par l'ADRC, a témoigné pour le compte de l'intimée. Il a expliqué que tous les dossiers des contribuables « aboutissent » dans un « système central » à Ottawa et font l'objet d'un examen au hasard, à ce qu'il semble. Au printemps de 1999, l'appelante a été « choisie », et

²

Bien que l'appelante ait été en affaires jusqu'à la fin de février 1995, elle n'a produit aucune déclaration de revenu ni demandé de CTI pour cette période. Cela concorde avec le témoignage de M. Hock selon lequel ses collègues et lui-même ont tout simplement mis fin aux activités et se sont efforcés de passer rapidement à autre chose.

les données informatiques la concernant ont été transmises au bureau des services fiscaux de Toronto Nord et le dossier lui a été attribué pour examen. Entre le 26 mars et le 21 avril 1999, il a essayé à maintes reprises de communiquer avec l'appelante au numéro de téléphone indiqué sur le formulaire d'inscription et chaque fois, c'est la voix anonyme d'une boîte vocale qui lui a répondu. Il a alors consulté la déclaration de revenu personnelle de M. Hock et l'inscription de l'entreprise de l'appelante pour obtenir leurs adresses et il s'est ensuite rendu aux anciens bureaux de l'appelante pour découvrir que [TRADUCTION] « tout était sombre, les locaux étaient déserts, il n'y avait pas de réponse et la place semblait vide ». Le 20 mai 1999, M. Dawood s'est rendu à la résidence de M. Hock, qui n'était pas chez lui à ce moment là, l'a-t-on informé, et il a laissé sa carte de visite. Quelques jours plus tard, il a reçu un appel de M. Hock et c'est en parlant avec lui qu'il a appris que l'appelante était inactive depuis un certain nombre d'années. M. Hock a fait des démarches pour retenir les services d'un comptable agréé auquel il a confié le mandat de prendre des dispositions avec M. Dawood pour procéder à une vérification. Le 27 septembre 1999, le comptable, M. Miniaci, a fourni un certain nombre de documents à l'ADRC et a été mis au courant des préoccupations de M. Dawood concernant le fouillis dans lequel se trouvaient les documents et l'absence d'états financiers. M. Miniaci a obtenu une prolongation de délai et il a communiqué trois ou quatre fois avec M. Dawood par la suite pour qu'il lui laisse un peu de temps encore pour retrouver les documents manquants. Le 17 août 2000, comme il était sans nouvelles de l'appelante, M. Dawood a envoyé une lettre de proposition faisant état des rajustements apportés à la déclaration de revenu de l'appelante. Cette lettre a été suivie, le 20 octobre 2000, d'un avis de nouvelle cotisation³ de 84 062,98 \$⁴. Le 14 novembre 2000, l'appelant a déposé un avis d'opposition à la cotisation.

[7] M. Dawood a produit un tableau préparé durant la vérification qui a donné lieu à l'établissement de la cotisation du 20 octobre 2000⁵. Ce document renferme une analyse des divers reçus et documents soumis pour le compte de l'appelante relativement à la question des CTI. C'est sur le fondement de cette analyse que le ministre a établi la cotisation initiale. L'appelante a subséquemment fourni des documents additionnels qui ont satisfait l'ADRC en ce qui concerne un certain

³ Annexe A-2.

⁴ Ce montant était fondé principalement sur l'hypothèse selon laquelle les ventes déclarées avaient toutes été effectuées au Canada. Voir le paragraphe 5 de la réponse à l'avis d'appel.

⁵ Pièce R-1.

nombre d'autres CTI⁶. Il semblerait aussi que les documents fournis ont permis d'établir que les ventes n'avaient pas été réalisées au Canada, contrairement à ce que croyait l'ADRC.

Analyse

[8] Il appartient à la Cour de trancher la question de savoir si le contribuable est visé par l'article 298 de la *Loi*, et si le ministre est dès lors justifié d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période habituelle prévue dans la loi. L'article 298 est libellé comme suit :

298(1) Sous réserve des paragraphes (3) à (6), une cotisation ne peut être établie à l'égard d'une personne en application de l'article 296 après l'expiration des délais suivants :

a) s'agissant d'une cotisation visant l'un des montants suivants, quatre ans après le dernier en date du jour où la personne était tenue par l'article 238 de produire une déclaration pour la période et du jour de la production de la déclaration :

(i) la taxe nette de la personne pour sa période de déclaration,

[...]

298(4) Une cotisation peut être établie à tout moment si la personne visée a :

a) fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire;

[...]

[9] Les principes essentiels qui régissent le fardeau de la preuve dans les affaires de ce genre sont énoncés dans l'arrêt *Venne c. La Reine*⁷, où le juge Strayer a formulé les observations suivantes au sujet du paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* :

⁶ Pièce A-3.

⁷ C.F. 1^{re} inst., n^o T-815-82, 9 avril 1984 (84 DTC 6247).

L'alinéa (4)a(i) revêt un intérêt en l'espèce puisqu'il y est prévu que, parce qu'une cotisation puisse viser plus que les quatre années qui précèdent la date de la nouvelle cotisation (en l'espèce le 3 septembre 1980), il faut que le Ministre démontre que le contribuable a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou fournissant quelque renseignement sous le régime de la Loi. Il semblait établi, en l'espèce, que pour que les avis de nouvelles cotisations soient valides au titre des années d'imposition 1972, 1973, 1974 et 1975, il faut que le Ministre puisse prouver qu'il y a eu une présentation erronée des faits ou une fraude.

Le paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est identique aux paragraphes 298(1) et (4) pertinents de la *Loi*. Il incombe dès lors au ministre d'établir selon la prépondérance des probabilités qu'il avait le droit d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période habituelle.

[10] Selon M. Dawood, la décision d'invoquer le paragraphe 298(4) de la *Loi* et d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante après l'expiration de la période habituelle s'appuie sur un certain nombre de facteurs, dont les suivants :

- (i) Des CTI ont été demandés relativement à des dépenses engagées et des services obtenus avant l'inscription de l'appelante.
- (ii) Certaines factures ne satisfaisaient pas aux exigences du paragraphe 169(4) parce que les fournisseurs n'étaient pas inscrits aux fins de la TPS et(ou) aucun numéro d'inscription n'était indiqué; certaines dépenses n'étaient pas justifiées; et un certain nombre de factures ne se rapportaient pas à l'appelante.
- (iii) Les documents demandés n'ont pas été fournis lors de la rencontre du 27 septembre 2000; la lettre envoyée sous pli recommandé et faisant état de la proposition de l'ADRC est demeurée sans réponse et les documents qui ont été fournis par la suite étaient incomplets.
- (iv) Aucune retenue à la source n'avait été effectuée pour les trois employés et rien n'indiquait que les déclarations de revenu manquantes de la société avaient été produites.

[11] L'appelante soutient que le ministre ne peut pas établir de nouvelles cotisations pour les années frappées de prescription parce qu'il ne s'est pas acquitté du fardeau de la preuve qui lui incombait en vertu du paragraphe 298(4) de la *Loi*. L'appelante affirme qu'en raison de l'établissement tardif de la nouvelle cotisation

il n'était pas possible de retrouver tous les documents étayant les CTI demandés et qu'aucun élément de preuve n'a été soumis à la Cour qui permet de conclure que le montant demandé était trop élevé ou qu'il était faux.

[12] Je ne peux souscrire à ces arguments. Le fait est qu'il existe une abondance d'éléments de preuve établissant que l'appelante n'a pas tenu les registres voulus pour la période en litige. Elle n'avait pas les ressources nécessaires pour retenir les services d'un comptable et elle a fait appel à un aide-comptable à temps partiel pour s'occuper des décaissements et des rentrées de fonds. M. Hock a témoigné que la comptabilité était faite manuellement et qu'à ce stade de l'entreprise elle était plutôt élémentaire, en ce sens que l'aide-comptable ne tenait même pas de grand livre des comptes créditeurs ou des comptes débiteurs. En fait, M. Hock n'était pas sûr qu'il tenait même un grand livre, mais, selon lui, il y avait des registres ainsi que des factures et des reçus « courants » pour les achats. Pour ce qui est des déclarations de CTI en particulier, M. Hock « croyait » que l'aide-comptable fondait son calcul sur le montant total des décaissements et des rentrées de fonds de l'appelante à ce moment-là. Le personnel de l'appelante à cette époque se composait de M. Hock et de deux autres particuliers et ils détenaient tous « une certaine participation dans la société ». M. Hock était le président et le gestionnaire de projet. À ses dires, les avis ou les directives dont l'aide-comptable avait besoin lui étaient fournis par l'un ou l'autre des deux particuliers, dont les antécédents et l'expérience n'ont pas été soumis à la Cour; il n'est donc pas surprenant, vu la désinvolture avec laquelle les gestionnaires de l'appelante semblent avoir agi, que M. Dawood ait relevé de nombreuses présentations erronées de fait au cours de son analyse. Cela étant dit, il convient d'attirer l'attention sur le fait que l'appelante a demandé des CTI totalisant 18 655 \$, dont presque la moitié, soit 9 283,84 \$, a été refusée par le ministre⁸. Aucune explication acceptable n'a été fournie à la Cour concernant les présentations erronées de faits.

[13] L'appelante soutient également que les CTI de 2 186,59 \$ qui ont été demandés relativement à des dépenses engagées avant son inscription ne devraient pas être considérés comme une présentation erronée des faits parce qu'elle ne comprenait pas comment l'article 171 de la *Loi* s'appliquait, mais il n'y a pas eu de présentation erronée des faits car « lorsqu'elle a calculé le montant exact de la TPS

⁸ Le montant refusé se compose des montants suivants : 2 186,59 \$ au titre de dépenses engagées avant l'inscription de l'appelante et 7 097,25 \$ au titre de dépenses non justifiées ou insuffisamment étayées. Les dépenses non justifiées s'élevaient à elles seules à 3 274 \$.

payée, elle n'a pas réalisé et compris qu'une partie n'était pas admissible en droit ».

[14] On ne peut nier que le libellé de l'article 171 de la *Loi* est alambiqué et difficile à comprendre. Si l'appelante était au courant de l'existence de la disposition pertinente, et selon les faits établis, elle l'était, et qu'elle s'interrogeait sur son application, il aurait fallu prendre des mesures raisonnables pour obtenir les précisions nécessaires. Dans l'arrêt *Can-Am Realty Limited c. La Reine*⁹, le juge Rouleau, de la Cour fédérale — Section de première instance, a formulé les observations suivantes relativement à l'obligation d'un contribuable :

De plus, ainsi que le relève le jugement rendu dans l'affaire *Venne*, c'est, en dernière analyse, au contribuable qu'incombe la responsabilité de veiller à l'exactitude des données consignées dans sa déclaration d'impôt. Cette obligation n'est en rien modifiée par le fait que le contribuable a confié la préparation de ses déclarations d'impôt à un comptable professionnel. Dans l'affaire *Howell c. Ministre du Revenu national* (1981), 81 DTC 230, la Commission de révision de l'impôt fit sur ce principe les observations suivantes (pp. 233-234 du recueil) :

En matière fiscale, il existe des situations où seul un examen complet et des explications précises fournies par des professionnels peuvent permettre au contribuable, même si celui-ci s'intéresse à la chose et a des connaissances en ce domaine, de comprendre une déclaration d'impôt sur le revenu. En matière de déclaration d'impôt sur le revenu des particuliers, ce genre de situation est l'exception et non pas la règle.

Je conviens avec l'avocat de l'intimé qu'il existe une responsabilité *minimum* que doit assumer le contribuable, même le contribuable le plus confiant et le moins expérimenté. Ce *minimum* ne consiste pas simplement à lire la *dernière ligne pertinente* de la déclaration (solde dû ou remboursement). Il faut que cela témoigne, de la part du contribuable, et compte tenu des circonstances, de ses capacités et de ses facultés de compréhension, d'un effort raisonnable en vue de comprendre les éléments contribuant au résultat final. Le fait que le montant en cause ait été omis lors de la préparation de la déclaration d'impôt constitue en soi une « négligence » de la part de M. Howell. L'examen de sa déclaration d'impôt sur le revenu... lui aurait suffi pour découvrir l'omission avant de produire la déclaration, car j'estime que cela ne dépassait ni ses pouvoirs de compréhension, ni sa compétence.

(Je souligne.)

⁹ C.F. 1^{re} inst., n° T-3406-90, 4 février 1994, à la page 18 (94 DTC 6293, à la page 6300).

Il est incontestable, en l'espèce, qu'on aurait dû faire le nécessaire pour tirer au clair la question de l'admissibilité de ces dépenses aux fins des CTI, s'il subsistait quelque doute à ce sujet, soit en sollicitant l'aide d'un comptable compétent, soit en communiquant avec Revenu Canada. Or, on n'a rien fait de tel.

[15] Dans l'arrêt *Venne*, précité, le juge Strayer a fait observer ce qui suit :

Je suis convaincu qu'il suffit au Ministre, pour invoquer son pouvoir en vertu de l'alinéa 152(4)a(i) de la Loi, de démontrer la négligence du contribuable, à l'égard d'un ou plusieurs éléments de sa déclaration de revenus au titre d'une année donnée. Cette négligence est établie s'il est démontré que le contribuable n'a pas fait preuve de diligence raisonnable. C'est sûrement là le sens des termes « présentation erronée des faits, par négligence », en particulier avec d'autres motifs comme l'inattention ou l'omission volontaire qui font référence à un degré de négligence plus élevé ou à une mauvaise conduite délibérée. Sauf si ces termes étaient superflus dans cet article, hypothèse que je ne puis accepter, le terme « négligence » impose un critère moins strict de faute, semblable à celui qui est utilisé dans les autres domaines du droit, comme la responsabilité délictuelle.

Faisant miennes ces observations du juge Strayer, je conclus sans hésiter que l'appelante n'a pas exercé une diligence raisonnable pour produire ses déclarations pour les périodes en litige et qu'elle a « fait une présentation erronée des faits, par négligence »; le ministre avait dès lors le droit d'établir une nouvelle cotisation en vertu du paragraphe 298(4) de la *Loi*.

[16] L'appel est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 25^e jour de mars 2002

« A. A. Sarchuk »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour de février 2004.

Mario Lagacé, réviseur