

Référence : 2005CCI28
Date : 20050201
Dossier : 2004-2301(IT)I

ENTRE :

QING HUA ZHOU,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Pour l'appelante : L'appelante elle-même
Avocat de l'intimée : M^e Simon Petit

MOTIFS DU JUGEMENT

**(Rendus oralement à l'audience
à Montréal (Québec), le 16 décembre 2004)**

Le juge McArthur

[1] Ces appels se rapportent à des cotisations concernant les années d'imposition 1999, 2000 et 2001 de l'appelante. Il s'agit de savoir si, dans le calcul de son revenu, l'appelante peut déduire pour les années 1999 et 2001 des montants de 18 212 \$ et de 25 723 \$ au titre de frais financiers et de frais d'intérêt ainsi que des montants de 6 276 \$ et de 15 975 \$ au titre d'autres dépenses d'emploi et si elle peut déduire, pour l'année 2000, un montant de 45 085 \$ au titre d'autres dépenses d'emploi.

[2] Pendant les années d'imposition en litige, l'appelante Qing Hua Zhou était une employée de la société Francis Enviro Biotek Inc. Pendant la période pertinente, cette société était contrôlée par l'appelante, qui possédait la majorité des actions à un moment donné au cours de la période et, pendant une partie de la période, l'appelante a transféré 50 p. 100 des actions à un membre de sa famille. L'intimée s'est principalement fondée sur les hypothèses et conclusions ci-après énoncées, lesquelles sont en général tirées de la réponse à l'avis d'appel.

[3] En 1999, 2000 et 2001, l'appelante a déclaré un revenu de 48 500 \$, de 84 000 \$ et de 62 900 \$ respectivement. De plus, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a réparti comme suit les déductions demandées par l'appelante relativement à des dépenses d'emploi au cours des années en question :

	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>
Publicité et promotion	1 083 \$	néant	1 877 \$
Aliments boissons, représentation	50	50	75
Hébergement et déplacements	1 095	néant	12 548
Adjoints – remplaçants	2 848	16 620	12 548
Loyer	1 200	1 200	1 200
Fournitures	<u>néant</u>	<u>279</u>	<u>195</u>
Total	<u>6 276 \$</u>	<u>18 149 \$</u>	<u>15 975 \$</u>

En outre, au cours de l'année d'imposition 2000, l'appelante a déduit un montant de 26 936 \$ au titre des frais financiers et des frais d'intérêt.

[4] Le ministre a refusé, pour diverses raisons, la déduction des frais financiers et des frais d'intérêt. Par exemple, les salaires versés aux adjoints que l'appelante a déduits ont également été déduits par Biotek en 1999 et en 2000. Le ministre a imputé les frais liés au loyer que l'appelante avait déduits au compte de prêts de l'actionnaire de Biotek et a conclu qu'il s'agissait de frais personnels. Le ministre a refusé toutes les autres déductions effectuées par l'appelante parce qu'elle avait donné des versions contradictoires des faits.

[5] Une bonne partie de la preuve soumise par l'appelante était constituée de critiques à l'endroit de l'Agence du revenu du Canada et de ses divers représentants au fil des ans pour ce qui est de la façon dont ils avaient traité les livres et registres personnels de l'appelante et ceux de la société. Aux pages 4 et 5 de son avis d'appel, l'appelante a déclaré ce qui suit sous le titre [TRADUCTION] « Exigences » :

[TRADUCTION] Après que le rapport du vérificateur eut été distribué par un employé de l'ADRC aux différents services de l'ADRC et au ministère du Revenu du Québec, il nous a fallu traiter avec plus de 18 représentants de ces ministères parce qu'ils ont rouvert mon dossier dans différents services afin de changer les chiffres par suite du rapport du vérificateur. Il nous est arrivé de travailler pendant quatre heures le jour et la nuit pour répondre à leurs questions. Notre santé, notre réputation, notre moral et notre énergie ont été sérieusement sapés. Nous déposons le présent avis d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt et nous demandons en outre à être indemnisés par suite du préjudice qui nous a été causé. Nous espérons que les représentants de l'ADRC ne continueront pas à poser de tels problèmes. Un agent de l'ADRC a dit que même s'il perdait la cause, il conserverait néanmoins son emploi, alors pourquoi ne pas aller de l'avant? Le fonctionnaire devrait savoir que sa décision erronée peut causer un préjudice sérieux à la société et aux contribuables. J'espère que la Cour canadienne de l'impôt pourra régler ces problèmes.

[6] L'appelante a témoigné à l'audience, ainsi que deux vérificateurs de l'ARC pour le compte de l'intimée. Comme il en a été fait mention, il y avait des incohérences dans les livres et registres ainsi que dans la preuve de l'appelante, ce qui me laisse plutôt sceptique au sujet de l'ensemble de la preuve qu'elle a fournie. Dans la décision *Les voitures Orly Inc. c. La Reine*, [2004] A.C.I. n° 204, le juge Bowman a notamment dit ce qui suit :

Le fait que certains aspects du témoignage d'un témoin ne sont pas satisfaisants ne signifie pas que le témoignage doit être rejeté dans son ensemble. Dans un cas comme celui qui nous occupe, lorsque la preuve est à la fois complexe et contradictoire, le juge des faits doit s'efforcer de parvenir à des conclusions fondées sur la preuve dans son ensemble. Cela impliquera, de toute évidence, l'examen du comportement des témoins ainsi que l'appréciation de la vraisemblance ou de l'in vraisemblance des témoignages à la lumière d'autres éléments de preuve. [...]

En l'espèce, j'ai tenté de parvenir à des conclusions fondées sur la preuve dans son ensemble, qui était en bonne partie non pertinente.

[7] Les faits sont fort brièvement les suivants. L'appelante est une chercheuse qui est titulaire d'un doctorat dans le domaine scientifique. Pendant la période pertinente, elle était une employée et l'âme dirigeante de Francis Enviro Biotek Inc., qui s'occupait de recherche et développement (R et D) dans le domaine de la biotechnologie, de la microbiologie et du génie environnemental. Pendant les années pertinentes, la société n'a pas conclu de ventes et elle survivait grâce à de modestes subventions de recherches, mais principalement grâce à des avances consenties par des membres de la famille, par l'appelante elle-même et peut-être à l'aide de prêts

bancaires. Les prêts bancaires continuent à susciter un mystère. Je crois que l'appelante a témoigné avoir emprunté ou que la société avait emprunté un peu plus de 100 000 \$ de la Banque Royale du Canada sans signer de billets, de contrats ou de documents quels qu'ils soient.

[8] La preuve relative au capital d'exploitation de la société n'était pas claire et aucune documentation n'a été présentée. La chose n'influe pas sur le jugement lui-même si ce n'est pour confirmer les difficultés auxquelles les vérificateurs ont dû faire face et la nature plutôt mystérieuse de la preuve et de la tenue de livres de l'appelante.

[9] L'appelante se faisait verser un salaire par la société. Elle versait de son côté une partie de son salaire à la société. La raison de cette manoeuvre a donné lieu à une hypothèse émise par un vérificateur de l'ARC qui a déclaré que l'appelante voulait établir qu'une scientifique était inscrite dans le livre de paie de la société et que la société versait un salaire afin d'obtenir des fonds de R et D. D'une façon générale, je ne comprends pas la raison pour laquelle il y avait des artifices entre la société et l'appelante sur le plan contractuel et sur le plan financier. L'appelante croyait que les vérificateurs du ministre auraient dû l'aider à réorganiser ses affaires financières de la façon qui était la plus avantageuse pour elle. Bien sûr, les vérificateurs ont fait rapport sur les livres et registres tels qu'ils les ont trouvés et lorsque l'appelante les modifiait de temps en temps au fur et à mesure que les appels avançaient.

[10] Quoi qu'il en soit, la situation est la suivante : l'appelante et certains membres de sa famille ont avancé à la société des capitaux à l'aide desquels la société versait un salaire à l'appelante, que celle-ci restituait en bonne partie à la société; l'appelante fait l'objet d'une cotisation à titre personnel sur le salaire qui provenait au départ de sa famille et d'elle-même. Il s'agit d'une situation troublante.

[11] L'avocat de l'intimée a déclaré que l'appelante avait creusé sa fosse et qu'elle devait assumer les conséquences; dans l'arrêt *Bronfman Trust c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 32, la Cour suprême du Canada a dit que « les tribunaux doivent tenir compte de ce que le contribuable a réellement fait et non pas de ce qu'il aurait pu faire ». L'avocat de l'intimée s'est référé en outre à la décision *Canada v. Friedberg*, 92 DTC 6031, qui est souvent citée et dans laquelle le juge Linden a dit ce qui suit :

En droit fiscal, la forme a de l'importance. Une simple intention subjective, en l'espèce comme dans d'autres instances en matière fiscale, ne suffit pas en soi à modifier la caractérisation d'une opération aux fins de l'impôt. Lorsqu'un contribuable prend certaines dispositions formelles à l'égard de ses affaires, il peut s'ensuivre d'importants avantages fiscaux, quand bien même ces dispositions seraient prises principalement dans le but d'éviter des impôts. [...] Toutefois, si un contribuable omet de prendre les mesures formelles appropriées, peut-être que des impôts devront être payés. S'il n'en était pas ainsi, Revenu Canada et les tribunaux se livreraient à des exercices interminables pour établir les intentions véritables derrière certaines opérations. Les contribuables et la Couronne chercheraient à restructurer des opérations après coup afin de profiter de la législation fiscale ou d'amener les contribuables à payer des impôts qu'ils pourraient autrement ne pas avoir à payer. Bien que la preuve de l'intention puisse parfois aider les tribunaux à clarifier des marchés, elle est rarement déterminante. En résumé, la preuve d'une intention subjective ne peut servir à « rectifier » des documents qui s'orientent clairement vers une direction précise.

L'inspiration, lorsqu'il s'est agi pour le juge Linden de faire cette remarque, qui est pertinente en l'espèce, aurait pu lui venir de la situation qui nous occupe.

[12] J'examinerai d'abord la demande que l'appelante a faite pour que les frais d'intérêt soient déduits. Un exposé révélateur de l'appelante figure dans la pièce R-8 du recueil de documents de l'intimée où, dans une lettre en date du 18 décembre 2002 adressée à la vérificatrice Danielle Picard, l'appelante a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION]

- (1) Les montants de 18 212 \$ pour l'année 1999, de 26 936 \$ pour l'année 2000 et de 25 723 \$ pour l'année 2001 seront déduits à titre de créances irrécouvrables, ces montants ayant antérieurement été déduits à titre de frais financiers et de frais d'intérêt sur les conseils des agents de l'impôt des deux paliers de gouvernement. Nous aimerions maintenant exercer un choix à l'égard de créances irrécouvrables. De plus, cette année, ces montants devraient selon moi être déduits à titre de créances irrécouvrables par nos techniciens fiscaux. Presque tout mon argent, y compris une partie de l'argent de ma famille et d'amis, a été utilisé aux fins de l'exploitation de la société. Si nous n'avions pas investi de fonds dans la société, elle aurait peut-être fermé ses portes.

Il s'agit d'un des nombreux cas dans lesquels l'appelante change d'idée au sujet de la nature des paiements. Elle fait référence à [TRADUCTION] « nos techniciens fiscaux », mais personne n'a été présenté à ce titre. Et les documents comptables et autres documents connexes n'ont certes pas été préparés par des experts; l'appelante préparait selon toute probabilité elle-même tous les documents la concernant et

concernant la société. L'appelante a rendu la tâche des vérificateurs fort difficile. Les vérificateurs ont demandé en vain à maintes reprises des preuves de paiement et d'autres pièces justificatives. L'assertion de l'appelante selon laquelle les [TRADUCTION] « agents de l'impôt des deux paliers de gouvernement » avaient conseillé à celle-ci de déduire les [TRADUCTION] « frais financiers et les frais d'intérêt » n'était aucunement étayée par quoi que ce soit.

[13] Pour les motifs ci-après énoncés, je souscris dans l'ensemble à la position de l'intimée, que l'avocat a présentée avec énormément de compétence. Je ne puis accorder à l'appelante qu'une réparation bien faible. Étant donné les manipulations financières auxquelles elle s'est livrée, je crois que l'appelante a été la cause de son propre malheur. La position que l'appelante a prise au sujet de la déduction des frais d'intérêt semble être fondée sur l'hypothèse suivante : si elle avait investi auprès d'une institution financière les fonds qu'elle a avancés à la société dans des certificats de placement par exemple, elle aurait gagné des intérêts. Or, l'appelante ne gagnait aucun intérêt sur l'argent qu'elle avançait à la société, de sorte qu'elle a déduit une créance irrécouvrable au montant qu'elle aurait pu recevoir. Dans sa déclaration de 1999, pièce R-24 de l'intimée, l'appelante a déclaré ce qui suit dans une lettre jointe à sa déclaration de revenu en date du 18 juillet 2000 :

[TRADUCTION] Un montant de 18 212 \$ représentant la perte d'intérêts pour le prêt que j'ai personnellement consenti à la société sans intérêts et un montant de 6 276 \$ ont été transférés à la rubrique « autres dépenses d'emploi », ligne 229 de ma déclaration de revenu.

[14] Ce n'est qu'en 2004, pièce R-14, que la société déclare avoir reçu des intérêts. Il s'agit d'un autre changement de position ou d'une autre incohérence visant à répondre aux besoins actuels de l'appelante. Dans les déclarations de la société pour les années 1999 et 2000 (pièces R-5 et R-6), il n'est pas fait mention d'intérêts. Dans le bilan de la société au 31 décembre 2000, il existe une indication d'un prêt à un actionnaire d'environ 368 000 \$ et d'intérêts sur un prêt, d'un montant de 26 936 \$.

[15] L'appelante a préparé trois billets (pièce R-2) dans lesquels elle promettait de verser à la société des intérêts sur les fonds que celle-ci lui avait censément avancés. Je conclus qu'il s'agit d'une pure fiction. Il n'existe aucun élément de preuve satisfaisant montrant que l'appelante ait reçu le principal mentionné et l'un de ces billets au 31 décembre 1999 est rédigé comme suit :

[TRADUCTION] Moyennant contrepartie, je promets de verser à FRANCIS ENVIRO BIOTEK INC. la somme de 18 212 \$ dollars (ci-après appelée les intérêts sur le « principal ») à titre d'intérêts au taux de 10,5 p. 100 l'an sur le principal (173 447 \$), calculés mensuellement, après et avant l'échéance [...]

Le billet est signé par l'appelante pour son propre compte et par l'appelante pour le compte de la société. Je n'accorde pas d'importance à ce document et je conclus que le ministre a refusé avec raison les frais d'intérêt de 18 212 \$, de 26 936 \$ et de 25 723 \$ pour les trois années.

[16] J'examinerai maintenant la déduction de dépenses d'emploi s'élevant à 6 276 \$, 18 149 \$ et 15 975 \$ effectuée par l'appelante au cours des trois années en question. Pour être déductible, la dépense doit être expressément autorisée en vertu de l'article 8 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, sur ce point, je mentionnerai l'arrêt *Gifford c. Canada*, [2004] 1 R.C.S. 411, de la Cour suprême du Canada, dans lequel le juge Major a dit ce qui suit aux paragraphes 11 et 12 :

11 [...] il est utile d'examiner le régime général des déductions permises par la Loi. Le contribuable appelant en l'espèce a tiré son revenu de son emploi et ne peut donc se prévaloir des déductions en application de la Loi que si l'art. 8 le permet expressément, ainsi que le prévoit le par. 8(2).

12 L'employé qui satisfait aux exigences des sous-al. 8(1)f(i) à (iv) peut déduire toute dépense engagée « pour gagner le revenu provenant de son emploi ». La dépense constituant un paiement « au titre du capital » est, en vertu du sous-al. 8(1)f(v), exclue de la gamme des dépenses admissibles à la déduction.

La majeure partie des dépenses d'emploi se rapportaient au paiement d'adjoints au nom de la société, lesquels étaient, selon l'appelante, rémunérés personnellement par elle, les montant y afférents s'élevant à environ 2 848 \$, 16 620 \$ et 12 546 \$ pour les années 1999, 2000 et 2001 respectivement.

[17] La seule dépense que je suis prêt à admettre se rapporte au coût de deux billets d'avion pour des voyages en Chine. L'avis d'appel ne montre pas clairement à quel moment ces billets ont été achetés et quels montants précis étaient en cause, mais pour simplifier la situation, je suis prêt à accorder à l'appelante une déduction de 1 000 \$ pour l'année 1999 et de 1 000 \$ pour l'année 2000 pour les deux voyages à Beijing. L'appelante s'y est rendue deux fois en trois ans. Elle a affirmé qu'elle devait se tenir au courant des progrès scientifiques accomplis dans d'autres régions du monde. Je conclus que ces paiements satisfont aux critères énoncés à

l'alinéa 8(1)h). L'appelante a elle-même payé ces dépenses. Toutes les autres dépenses se rapportant aux voyages à Beijing ont été payées par la société.

[18] Il y avait d'autres incohérences à l'égard desquelles l'appelante a changé d'idée. La pièce R-27 est composée d'une liasse de chèques que la société avait émis en faveur de l'appelante. Dans la marge, l'appelante a écrit que, conformément aux conditions d'emploi, son salaire devait être remboursé à la société dans une proportion de 20 p. 100 et qu'elle prenait 20 p. 100 du salaire qui lui était versé et remboursait cette somme à la société; c'est du moins ce que l'appelante affirme. Pourtant, dans la pièce A-12, page 7, l'appelante a indiqué la façon dont la dépense de 16 620 \$ était répartie, en disant que ce montant incluait le paiement qu'elle avait effectué pour les frais de téléphone de Biotek et pour les adjoints de Biotek. Or, en témoignant, l'appelante a déclaré qu'elle n'avait pas elle-même payé les adjoints. La première déclaration produite par l'appelante pour cette année-là a été produite sous la cote R-28 et la pièce A-12 a été produite au stade de l'appel. Je conclus qu'en fait, l'appelante n'a pas engagé ces dépenses personnellement.

[19] Le sous-alinéa 8(1)i)(ii) de la Loi est rédigé comme suit :

8(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 :

i) dans la mesure où il n'a pas été remboursé et n'a pas le droit d'être remboursé à cet égard, les sommes payées par le contribuable au cours de l'année au titre :

(i) [...]

(ii) du loyer de bureau ou du salaire d'un adjoint ou remplaçant que le contrat d'emploi du cadre ou de l'employé l'obligeait à payer,

Je conclus que les contrats d'emploi ont été préparés par l'appelante après coup et qu'ils représentent une planification fiscale rétroactive à laquelle je n'accorde aucune importance. Je conclus qu'en fait, ce n'était pas l'appelante qui payait les adjoints, mais que c'était la société qui les rémunérait. Comme le montre la pièce R-22, les adjoints facturaient la société et non l'appelante. La pièce R-23 est composée de chèques payables aux adjoints, lesquels étaient tirés sur le compte de la société.

L'appelante ne payait pas personnellement les adjoints et la déduction de ces dépenses n'est pas admise.

[20] Je suis d'accord avec l'intimée pour dire qu'il est impossible de se faire une idée complète. Il était impossible de connaître les montants mentionnés dans l'entente relative aux conditions d'emploi et dans d'autres ententes avant que les dépenses mentionnées dans ces documents aient été engagées.

[21] En conclusion, les appels sont admis uniquement pour les années 1999 et 2000 en vue de permettre la déduction d'un montant de 1 000 \$ dans chaque année, ce montant représentant le coût de deux billets d'avion pour se rendre en Chine, et l'appel concernant l'année 2001 est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 1^{er} jour de février 2005.

« C.H. McArthur »

Juge McArthur

Traduction certifiée conforme
ce 1^{er} jour de novembre 2005.

Sara Tasset