

Dossier : 2003-4552(IT)G

ENTRE :

DWAYNE HEPPNER,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 11 mai et le 24 septembre 2007, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Judith Woods

Comparutions :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocat de l'intimée : M<sup>c</sup> Brent E. Cuddy

---

**JUGEMENT**

L'appel des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1999 et 2000 est rejeté, avec dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Toronto (Ontario), ce 2<sup>e</sup> jour de novembre 2007.

« J. Woods »

---

Juge Woods

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

Johanne Brassard, trad. a.

Référence : 2007CCI667  
Date : 20071102  
Dossier : 2003-4552(IT)G

ENTRE :

DWAYNE HEPPNER,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **La juge Woods**

[1] Le présent appel intéresse la déductibilité d'une somme d'environ 300 000 \$ que Dwayne Heppner aurait censément perdue par suite d'une opération ayant son origine au Nigeria.

[2] Même si l'avis d'appel soulève d'autres questions, l'appelant a signalé au début de l'audience qu'il ne contestait que ce point particulier. Les cotisations visent les années d'imposition 1999 et 2000.

[3] L'appelant, qui s'est représenté lui-même à l'audience, est titulaire d'un diplôme en droit, mais il n'exerce pas la profession d'avocat.

[4] Selon la thèse de la Couronne, il n'existe aucune source de revenu de laquelle l'appelant pourrait déduire une somme puisque l'argent a été perdu dans le cadre d'un stratagème frauduleux.

[5] Le principe juridique qu'invoque la Couronne n'est pas en litige, et il a été énoncé par la Cour d'appel fédérale dans plusieurs arrêts récents : *Hammill v. The Queen*, 2005 D.T.C. 5397, *Vankerk v. Canada*, [2006] 3 C.T.C. 53, et *The Queen v. Nunn*, 2007 D.T.C. 5111.

[6] Dans l'arrêt *Hammill*, le principe général est énoncé par M. le juge Noël de la façon suivante :

[27] Cette conclusion du juge de la CCI selon laquelle l'appelant a été la victime d'une fraude du début à la fin, si elle se révèle étayée par la preuve, est incompatible avec l'existence d'une entreprise pour l'application de la Loi. Nous n'avons pas ici affaire à un cas où la Cour devrait prendre en considération l'état d'esprit du contribuable ou l'importance d'un élément personnel pour établir si une activité donnée constitue une source de revenu sous le régime de la Loi (*Stewart*, précité; *Tonn c. La Reine*, 96 DTC 6001; etc.). Il ne s'agit pas non plus ici d'une affaire de détournement de fonds de la nature définie dans les décisions précitées *Parkland Operations*, *Cassidy's Limited* et *Agnew*, ainsi que dans le bulletin d'interprétation IT-185R, où une entreprise est escroquée par un employé ou un tiers et où la question devient celle de savoir si la perte qui en résulte est suffisamment dépendante des activités productrices de revenus.

[28] Une affaire qui s'avère frauduleuse du début à la fin (ou, si l'on veut, une « arnaque ») ne peut donner naissance à une source de revenu du point de vue de la victime, et donc ne peut être considérée comme une entreprise, quelque définition qu'on donne de ce terme. [...]

[7] Pour obtenir gain de cause dans la présente affaire, l'appelant doit donc établir que les pertes ont été subies dans le cadre d'une entreprise exploitée de bonne foi. L'appelant soutient que c'est le cas en l'espèce.

[8] Je vais commencer mon examen en reproduisant les parties pertinentes de l'exposé des faits figurant dans l'avis d'appel de l'appelant.

[TRADUCTION]

3. L'appelant a été victime à son insu d'une fraude complexe communément appelée la « fraude des frais payables à l'avance du Nigeria ».

4. À tous les moments pertinents, l'appelant exploitait une entreprise à titre de conseiller financier, de courtier et de vice-président des finances d'une firme membre de la Bourse de Toronto dans la région du Grand Toronto.

5. Edwin Kroeker (« M. Kroeker ») est un homme d'affaires de la région de Toronto.

6. M. Kroeker était un ami et un associé de confiance de l'appelant.

7. Vers 1998, M. Kroeker a reçu une télécopie d'une personne prétendant être M. Mike Ibe de la République fédérale du Nigeria (« M. Ibe »). M. Ibe a déclaré à M. Kroeker que le gouvernement du Nigeria devait à une société appelée Mantua International Services Inc. (« Mantua ») une somme de 30 960 000 \$US (le « montant du contrat »). M. Ibe affirmait que ce montant impayé visait des honoraires dus au titre d'un marché de fournitures conclu entre Mantua et le gouvernement du Nigeria.

8. M. Ibe a également déclaré que le gouvernement du Nigeria avait reconnu que le montant du contrat était exigible, mais que certains obstacles bureaucratiques retardaient le paiement.

9. M. Ibe demandait à M. Kroeker de l'aider à obtenir paiement du montant du contrat en échange d'une part de 30 pour 100 de cette somme au moment de sa réception.

10. M. Kroeker a communiqué avec diverses personnes qui déclaraient être des fonctionnaires du gouvernement nigérian et qui l'ont convaincu de la véracité des déclarations faites par M. Ibe.

11. Vers l'automne 1998, M. Kroeker a communiqué avec l'appelant au sujet de la possibilité d'affaires susmentionnée. M. Kroeker a pris les dispositions nécessaires pour que l'appelant reçoive une part de 10 pour 100 du montant du contrat ; en contrepartie, l'appelant devait, d'une part, aider M. Kroeker, M. Ibe et les associés de ce dernier, C.J. Nnaemeka et Alhaji M.S. Aliyu, à obtenir le montant du contrat, et, d'autre part, donner des conseils en matière d'investissement quant aux sommes reçues, quelles qu'elles soient.

12. M. Kroeker a fait constituer, sous le régime des lois des Bahamas, une société appelée Mantua International Services Inc. (« Mantua Bahamas »). Mantua a cédé le montant du contrat à Mantua Bahamas, laquelle a ensuite agi comme si elle avait pris la place de Mantua à titre de bénéficiaire du montant du contrat.

13. M. Kroeker était président de Mantua Bahamas.

14. Vers le 4 décembre 1998, l'appelant, M. Ibe, C.J. Nnaemeka, Alhaji M.S. Aliyu et M. Kroeker, en qualité de président de Mantua Bahamas, ont conclu une entente en bonne et due forme quant au partage du montant du contrat (l'« entente »). Selon l'entente, dès que Mantua Bahamas recevait le montant du contrat, une somme équivalant à 10 pour 100 de celui-ci devait être versée à l'appelant.

15. Au cours de 1999, Mantua a reçu des lettres contenant diverses demandes de paiement censément nécessaires pour faciliter le versement du montant du contrat. À chaque demande de paiement, la somme visée était de plus en plus élevée. La première demande de paiement importante a été faite en décembre 1998. On

demandait 10 000 \$US pour engager un conseiller juridique nigérian afin qu'il remplisse les documents requis. Cette demande a été suivie, en janvier 1999, d'une demande de 25 000 \$US pour l'obtention d'un certificat de l'agence nigériane d'application de la loi en matière de drogues attestant que le montant du contrat ne constituait pas un produit de la criminalité. L'appelant et M. Kroeker ont été informés que les membres nigériens avaient payé ces sommes avec leurs fonds personnels.

16. Également en janvier 1999, M. Kroeker a reçu une lettre dans laquelle on affirmait que le montant du contrat avait été transféré de la banque centrale du Nigeria à un compte à la Deutsche Bank, administré par le comité nigérian des paiements en monnaie étrangère depuis Londres, en Angleterre. M. Kroeker a soutenu avoir confirmé ce renseignement auprès d'un responsable de la Deutsche Bank.

17. Vers le 16 février 1999, le comité des paiements en monnaie étrangère a écrit à M. Kroeker, en sa qualité de président de Mantua Bahamas, pour l'informer que la demande de paiement du montant du contrat avait été approuvée, mais également pour demander le paiement immédiat de 340 560 \$US au titre des honoraires liés aux frais de transfert.

18. Vers le 18 février 1999, l'appelant et M. Kroeker ont conclu avec Cal-West Holding Inc. (« Cal-West ») un contrat de prêt par lequel l'appelant et M. Kroeker ont emprunté à Cal-West, à titre personnel, la somme de 355 000 \$US à un taux d'intérêt de 3,0 pour 100 par mois. Selon les modalités du contrat de prêt, M. Kroeker et l'appelant étaient tous deux emprunteurs et solidairement responsables du remboursement du capital et des intérêts.

19. Vers le 18 février 1999, l'appelant a reçu à titre personnel le montant du prêt de Cal-West et il a versé 340 560 \$US au comité des paiements en monnaie étrangère par voie d'un virement télégraphique de son compte bancaire personnel à un compte bancaire détenu au nom de la représentante du comité des paiements en monnaie étrangère, Walford Asia Limited, à la Standard Chartered Bank à Hong Kong.

20. Vers le 19 février 1999, le comité des paiements en monnaie étrangère a écrit à M. Kroeker, en sa qualité de président de Mantua Bahamas, pour l'informer que la somme de 340 560 \$US avait été reçue et qu'il était prévu que le montant du contrat serait payé le 23 février 1999 au moyen d'un virement télégraphique.

21. Dans les faits, le montant du contrat n'a pas été payé le 23 février 1999 ni plus tard.

22. À la fin de février 1999, M. Kroeker a fait savoir à l'appelant qu'il avait reçu un appel téléphonique du comité des paiements en monnaie étrangère l'informant de difficultés non précisées liées au versement du montant du contrat.

23. L'appelant et M. Kroeker ont pris des dispositions pour rencontrer des représentants du comité des paiements en monnaie étrangère à Londres, en Angleterre, pendant la semaine du 13 au 20 mars 1999.

24. L'appelant et M. Kroeker se sont rendus à Londres. Bien qu'ils aient parlé à certaines personnes qui se présentaient comme des représentants du comité des paiements en monnaie étrangère, ils n'ont pas réussi à organiser une rencontre.

25. Les présumés représentants du comité des paiements en monnaie étrangère ont déclaré qu'une somme supplémentaire de 400 000 \$US était nécessaire pour la délivrance d'un certificat d'assurance avant que le montant du contrat puisse être remis.

26. Pendant qu'ils étaient à Londres, l'appelant et M. Kroeker ont communiqué avec la Deutsche Bank afin de tenter de confirmer l'authenticité de l'avis du comité des paiements en monnaie étrangère. Il est alors devenu évident que toutes les lettres de la Deutsche Bank étaient frauduleuses, et l'appelant et M. Kroeker ont tous deux refusé de payer la somme supplémentaire demandée de 400 000 \$US.

27. À la suite de ce refus, ni l'appelant ni M. Kroeker n'ont réussi à communiquer avec M. Ibe ou les associés de ce dernier, C.J. Nnaemeka et Alhaji M.S. Aliyu, puisqu'il n'y avait plus de service aux numéros de téléphone antérieurement utilisés par ces individus.

28. L'appelant et M. Kroeker ont communiqué avec les autorités locales de Scotland Yard et les ont rencontrées pour les informer de l'opération frauduleuse. L'appelant et M. Kroeker ont, sans aucun succès, tenté à maintes reprises de recouvrer les sommes engagées dans l'entreprise.

[9] À la lumière de la réponse, de toute évidence, le ministre n'était pas convaincu que l'appelant avait réellement subi de quelconques pertes. Cela est compréhensible parce que M. Heppner et M. Kroeker semblent être des hommes d'affaires avertis et qu'il est difficile de comprendre comment ils ont pu se laisser bernier par le stratagème de la fraude nigériane.

[10] Néanmoins, à l'audience, la Couronne n'a pas fait valoir avec insistance l'argument de l'absence de pertes, et s'est plutôt appuyée exclusivement sur l'argument selon lequel les pertes étaient dépourvues de lien avec une véritable entreprise.

[11] L'appelant soutient qu'il existait en réalité deux liens avec une entreprise. Premièrement, il laisse entendre que l'opération nigériane avait commencé comme une entreprise commerciale de bonne foi; qu'il s'agissait au début d'une opération

légitime, mais qui avait mal tourné à un moment donné. Il laisse en outre entendre que l'opération faisait partie de ses activités commerciales habituelles et qu'il était obligé de partager les profits tirés de l'opération en parts égales avec son employeur.

[12] Pour les raisons qui suivent, j'ai décidé qu'aucun de ces moyens n'était étayé par la preuve.

[13] En premier lieu, il convient de signaler de manière générale qu'aucun élément de preuve digne de foi et susceptible de corroborer le témoignage de l'appelant touchant ces deux arguments n'a été présenté. M. Kroeker a également témoigné, mais comme il a lui aussi censément perdu de l'argent dans le cadre de ce stratagème, son témoignage était aussi intéressé que celui de M. Heppner.

[14] Quant à l'argument de l'appelant selon lequel l'opération nigériane avait commencé comme une entreprise commerciale légitime, les documents mis en preuve, de même que l'avis d'appel, n'offrent aucun indice, quel qu'il soit, de la présence d'un élément de bonne foi.

[15] La thèse de l'appelant se fonde sur des inférences logiques qui, selon lui, devraient être tirées de la diligence raisonnable dont M. Kroeker aurait fait preuve. D'après lui, comme on a fait preuve de diligence raisonnable et que tout semblait en ordre, cela donne à penser qu'il s'agissait à un moment donné d'une entreprise commerciale légitime.

[16] Selon la preuve testimoniale, une diligence raisonnable aurait d'abord été exercée avant que l'appelant et M. Kroeker ne s'engagent à participer à l'entreprise. Dans son témoignage, l'appelant a affirmé qu'ils avaient retenu les services d'un cabinet d'avocats nigérian pour effectuer des vérifications, et il a laissé entendre que ce cabinet était digne de confiance parce qu'ils avaient trouvé ses coordonnées grâce à des recherches dans Internet.

[17] Ce témoignage ne me convainc pas. Il paraît contraire aux faits exposés dans l'avis d'appel et il n'est pas corroboré. De plus, une lettre visant le versement d'un acompte envoyée par le cabinet d'avocats nigérian a été mise en preuve, et je ne vois pas en quoi elle laisse entrevoir l'exercice d'une diligence raisonnable. À première vue, cette lettre semble plus compatible avec l'hypothèse voulant que le cabinet d'avocats ait fait partie du stratagème puisqu'elle comporte les éléments habituels de ce genre d'escroquerie, comme la nécessité de payer de l'argent et l'urgence.

[18] L'appelant a également laissé entendre que M. Kroeker avait exercé une diligence raisonnable juste avant que les honoraires de 500 000 \$ ne soient versés à Walford Asia Limited. Selon la preuve testimoniale, M. Kroeker avait appelé la Deutsche Bank à Londres pour confirmer qu'une somme de 31 000 000 \$ était détenue dans un des comptes de cette institution financière juste avant que les fonds ne soient transférés. On allègue que cette demande de renseignement a été faite de façon indépendante et que la communication a été établie par le truchement du standard téléphonique de la Deutsche Bank.

[19] J'arrive également à la conclusion que ce témoignage n'est pas convaincant. Il paraît aussi contraire à l'avis d'appel et il n'est pas corroboré. Je signale en particulier que, selon l'avis d'appel, toute la correspondance échangée avec la Deutsche Bank était frauduleuse.

[20] La preuve dont je suis saisie, lorsqu'elle est examinée dans son ensemble, est plus compatible avec le fait que la totalité de l'opération nigériane ait constitué un stratagème dépourvu de toute légitimité. Les témoignages de vive voix rendus par l'appelant et M. Kroeker ne m'ont pas persuadée du contraire.

[21] L'affaire ne se termine pas là puisque l'appelant laisse également entendre que l'opération avait un lien avec ses activités commerciales habituelles, à savoir celles de conseiller financier et de courtier. Dans son témoignage, l'appelant a déclaré qu'il travaillait à titre de vice-président d'IPO Capital, qui était à l'époque membre de la Bourse de Toronto. Il a précisé que sa principale fonction chez IPO Capital consistait à exercer une diligence raisonnable relativement aux sociétés qui souhaitaient émettre leurs actions dans le public.

[22] L'appelant a admis qu'il était un employé d'IPO Capital, mais il a affirmé qu'il entretenait également avec cette dernière une relation d'affaires dans le cadre de laquelle il était tenu de partager en parts égales avec elle les profits tirés d'entreprises commerciales. Il a ajouté qu'à ce titre, IPO Capital aurait eu droit à la moitié de sa part de dix pour cent dans l'opération nigériane.

[23] Ce témoignage ne me convainc pas non plus. Il n'était ni détaillé ni probant, il n'était étayé par aucun document, et personne d'IPO Capital n'a été appelé à témoigner.

[24] Il convient en outre de mentionner que l'avis d'appel ne fait pas état de l'entente conclue avec l'employeur. Au contraire, le paragraphe 30 de l'avis d'appel

donne à penser que l'appelant aurait conservé la totalité de la part de dix pour cent du montant du contrat :

[TRADUCTION]

30. Les dépenses refusées étaient toutes des sommes engagées par l'appelant pour tenter de faciliter le paiement du montant du contrat afin qu'il puisse gagner les honoraires précisés au paragraphe 14 des présentes.

[25] Je conclus que la preuve dans son ensemble est insuffisante pour établir un lien quelconque entre les présumées pertes de l'appelant et une entreprise commerciale avec IPO Capital.

[26] Par conséquent, j'arrive à la conclusion que l'appelant n'a pas établi l'existence d'un lien, quel qu'il soit, entre les présumées pertes et une entreprise commerciale légitime. L'appel est rejeté, avec dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Toronto (Ontario), ce 2<sup>e</sup> jour de novembre 2007.

« J. Woods »

---

Juge Woods

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

Johanne Brassard, trad. a.

RÉFÉRENCE : 2007CCI667

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2003-4552(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : DWAYNE HEPPNER c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 11 mai et le 24 septembre 2007

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge Judith Woods

DATE DU JUGEMENT : Le 2 novembre 2007

COMPARUTIONS :

    Pour l'appelant : L'appelant lui-même

    Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Brent E. Cuddy

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

    Pour l'appelant :

        Nom :

        Cabinet :

    Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada