

Dossier : 2009-2545(IT)G

ENTRE :

MICHAEL F. G. NOEL,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 25 novembre 2010, à Miramichi (Nouveau-Brunswick)

Devant : L'honorable juge Robert J. Hogan

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M<sup>e</sup> Sheherazade Ghorashy

---

**JUGEMENT**

L'appel interjeté à l'encontre des nouvelles cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard des années d'imposition 2004 et 2005 est accueilli, avec dépens, et la question est déférée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14<sup>e</sup> jour de janvier 2011.

« Robert J. Hogan »

---

Le juge Hogan

Traduction certifiée conforme  
ce 7<sup>e</sup> jour de mars 2011.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2011 CCI 27  
Date : 20110114  
Dossier : 2009-2545(IT)G

ENTRE :

MICHAEL F. G. NOEL,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Hogan**

[1] Le présent appel est interjeté à l'encontre de nouvelles cotisations dans lesquelles le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé, en application des alinéas 18(1)*a*) et *h*) et de l'article 67 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), la déduction de dépenses d'entreprise qui avaient été effectuées par l'appelant au cours des années d'imposition 2004 et 2005.

#### **Contexte factuel**

[2] Dans son témoignage, l'appelant a affirmé avoir établi le cabinet d'avocats Noel, Urquhart and Associates avec trois collègues en 1994. Le cabinet d'avocats avait deux bureaux : un situé à Miramichi Est (anciennement Chatham) et un autre situé à Miramichi Ouest (anciennement Newcastle). Le cabinet comptait quatre associés qui répartissaient entre eux les bénéfices en parts égales.

[3] L'appelant travaillait depuis le bureau situé à Miramichi Est. Selon lui, il générerait plus de revenus que ses associés, ce qui a donné lieu à un désaccord au sujet du caractère équitable de l'entente de répartition des bénéfices. Les associés

ont alors convenu de mettre fin à leur contrat de société de personnes en 2002 et se sont plutôt entendus pour partager un nombre limité de dépenses communes. L'appelant a alors été chargé de la gestion du bureau de Miramichi Est.

[4] Dans son témoignage, Connie Noel, l'épouse de l'appelant, a affirmé avoir eu une carrière d'environ 25 ans à la Banque Royale du Canada, où elle a occupé divers postes en administration et en secrétariat. Au début de l'année 2000, la banque a revu ses activités commerciales et a centralisé un certain nombre de fonctions de succursales dans un seul bureau régional. Le poste de M<sup>me</sup> Noel dans sa succursale a été supprimé à la suite de cette restructuration.

[5] Madame Noel avait une jeune fille et a décidé de prendre un emploi à temps partiel auprès du cabinet d'avocats en 2000. Elle travaillait dans le bureau de Miramichi Ouest, où elle recevait de la formation en vue de remplacer le commis comptable du cabinet. À la suite de la restructuration du cabinet en 2002, M<sup>me</sup> Noel s'est retrouvée dans une situation intenable dans le bureau de Miramichi Ouest. Elle a alors décidé d'aller travailler pour son époux au bureau de Miramichi Est. Elle devait continuer de travailler à titre de commis comptable à temps partiel seulement. En 2002, les deux adjointes juridiques d'expérience de l'appelant ont décidé de ne pas revenir au travail à la fin de leur congé de maternité. Leur absence, qui se voulait au départ temporaire, est alors devenue permanente. L'appelant n'a pas été capable d'embaucher des adjointes juridiques d'expérience. Il a donc dû se résigner à embaucher deux adjointes juridiques subalternes, nouvellement diplômées de l'école de secrétariat. Madame Noel a accepté de combler le vide en travaillant à temps plein au cabinet de l'appelant. Elle coordonnait le traitement de toutes les transactions financières du cabinet, y compris la facturation et le recouvrement, le versement des retenues à la source et la gestion du compte en fiducie du cabinet. Elle s'est vue confier le rôle de gestionnaire de bureau. Elle a été chargée de superviser le personnel administratif. Ainsi, l'appelant pouvait se concentrer sur l'exercice du droit.

[6] Dans leurs témoignages, l'appelant et son épouse ont affirmé qu'ils travaillaient de longues heures, et qu'ils travaillaient souvent les soirs et les fins de semaine. Ils amenaient leur fille au bureau les soirs et les fins de semaine.

[7] À mon avis, les deux témoins étaient crédibles. L'intimée n'a pas contesté leurs témoignages.

[8] L'appelant a expliqué qu'il avait augmenté le salaire de son épouse afin qu'il soit tenu compte de ses importantes nouvelles tâches. Donc, plutôt que le salaire à

temps partiel de 10 000 \$, le couple s'est entendu sur une échelle salariale de 40 000 \$ à 45 000 \$ pour le travail à temps plein auprès du cabinet.

[9] Madame Noel a reçu des montants fixes de 200 \$ par semaine; elle a ainsi reçu un total de 8 200 \$ en 2004. Le reste de son salaire lui a été versé de façon sporadique, lorsque le flux de trésorerie du cabinet le permettait. En 2004, M<sup>me</sup> Noel a reçu des chèques additionnels dont le montant total s'élève à 34 005 \$.

[10] En 2005, cette façon de faire a un peu changé. Le changement a été apporté à la suite d'une vérification de la liste de paye effectuée par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »). L'ARC a établi que tout le salaire payable à M<sup>me</sup> Noel constituait une rémunération assurable. L'appelant avait versé des cotisations d'assurance-emploi sur les paiements hebdomadaires de 200 \$ versés à son épouse, mais non sur les paiements additionnels. Le couple a décidé de mettre fin aux paiements hebdomadaires sachant qu'ainsi, l'emploi de M<sup>me</sup> Noel ne serait pas un emploi assurable en vertu de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Cette loi prévoit qu'un emploi dans le cadre duquel l'employeur et l'employé ont entre eux un lien de dépendance n'est pas un emploi assurable, à moins que les modalités d'emploi soient telles que les parties auraient conclu un contrat de travail à peu près semblable s'ils n'avaient pas eu de lien de dépendance. L'appelant pensait qu'il pourrait éviter de verser les cotisations s'il payait son épouse de façon totalement sporadique. Un employé n'ayant pas de lien de dépendance n'aurait jamais accepté d'être payé de façon irrégulière.

[11] Madame M. L. Muir a témoigné pour l'intimée. Elle est la vérificatrice de l'ARC qui a conclu que l'appelant ne pouvait déduire que les paiements hebdomadaires de 200 \$ faits à son épouse. Madame Muir a refusé la déduction que l'appelant avait demandée au titre des paiements sporadiques qu'il avait faits à son épouse. Madame Muir a invoqué les raisons suivantes :

[TRADUCTION]

Pour préciser la position de l'Agence, la présente vérification n'est pas un examen du lien d'emploi existant entre vous et votre épouse. Le salaire qui lui a été versé, selon ce qui est indiqué dans vos registres de paye, vous a été admis au titre de déduction. Les sommes dont la déduction a été refusée représentent les paiements faits en plus du salaire de M<sup>me</sup> Noel au cours de chacune des années précitées. Il ressort de notre examen que ces paiements additionnels n'ont pas été faits en vue de tirer un revenu de votre cabinet professionnel. Cela est étayé en partie par le fait que ces paiements n'étaient ni prévus dans un contrat particulier, ni fondés sur un taux de rémunération d'emploi, sur les heures de travail ou sur la réalisation de

tâches particulières. Les dispositions prises à l'égard des heures de travail de M<sup>me</sup> Noel et de son pouvoir de tirer des chèques à partir du compte général ne sont pas des facteurs ayant contribué à établir que les paiements autres que la paye de base n'ont pas été faits en vue de tirer un revenu de votre profession libérale<sup>1</sup>.

[Non souligné dans l'original.]

### Analyse

[12] L'intimée se fonde sur trois dispositions de la Loi pour justifier la décision qu'elle a prise de refuser la déduction demandée par l'appelant relativement à la totalité du montant versé à son épouse. Tout d'abord, l'intimée souligne que l'alinéa 18(1)a) prévoit que, dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise, une déduction peut être demandée à l'égard de dépenses seulement « dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ». Ensuite, l'alinéa 18(1)h) prévoit que les « frais personnels et de subsistance » ne sont pas déductibles. Enfin, l'article 67 prévoit qu'une dépense par ailleurs déductible en vertu de la Loi doit être raisonnable. Selon l'intimée, l'appelant n'a pas réussi à établir que le montant additionnel versé à son épouse ne va pas à l'encontre de ces dispositions.

[13] Je ne partage pas l'avis de l'intimée dans son interprétation de la preuve. Dans son rapport sur l'opposition, l'agente des appels reconnaît que M<sup>me</sup> Noel avait les compétences nécessaires pour effectuer les tâches qui lui incombait. Les conclusions de l'agente des appels sont les suivantes :

#### [TRADUCTION]

- L'épouse du contribuable, Connie Noel, figurait sur la liste de paye.
- L'épouse du contribuable a reçu un salaire de 200 \$ par semaine pendant 41 semaines en 2004 et 17 semaines en 2005.
- D'autres employés, qui avaient moins de responsabilités que l'épouse du contribuable, recevaient un salaire plus important que celui de cette dernière.
- L'épouse du contribuable recevait sa paye chaque vendredi.
- L'épouse du contribuable a reçu son dernier chèque de paye le 12 mai 2005.

---

<sup>1</sup> Pièce AR-1, onglet 21.

- L'épouse du contribuable soutient qu'elle effectue maintenant son travail en vertu d'un contrat.
- L'épouse du contribuable soutient qu'il n'y a pas de registre de ses heures de travail et qu'elle n'avait pas de rémunération horaire précise.
- L'épouse du contribuable soutient qu'elle recevait le montant que le contribuable jugeait approprié selon sa participation.
- L'épouse du contribuable n'a pas de compte bancaire à elle seule. Ses chèques étaient déposés dans un compte conjoint.

L'épouse du contribuable, Connie Noel, a travaillé pendant 24 ans auprès de la Banque Royale du Canada. Il semble évident qu'elle avait l'expérience et les compétences nécessaires pour effectuer les tâches qui lui ont été confiées par le contribuable. Pourquoi recevait-elle un salaire moins élevé que celui que recevaient d'autres employés qui avaient moins de responsabilités? Les chèques additionnels versés à Connie Noel, ou versés au nom de Connie Noel, ont été établis alors qu'elle était sur la liste de paye. Les montants étaient versés de façon aléatoire et il arrivait parfois que deux chèques soient tirés le même jour. Il ne fait aucun doute qu'il s'agit là de montants en surplus de son salaire. Les chèques payables au receveur général du Canada pour les deux années en cause ont été imputés directement à l'obligation fiscale de Connie Noel. La somme totale des chèques additionnels versés à Connie Noel, ou versés au nom de Connie Noel, a été déclarée au titre de revenu dans les déclarations de revenus de Connie Noel. Il semble que le but était de fractionner le revenu, soit de transférer une partie du revenu du contribuable à son épouse.

En 2004, 41 chèques de paye ont été versés à Connie Noel, et 48 autres chèques lui ont été versés ou ont été versés en son nom. Sauf dans le cas de 5 chèques, les montants étaient des multiples de 100 \$. Six chèques, dont le montant total s'élève à 8 500 \$, ont été remis au receveur général du Canada et ont été imputés à l'obligation fiscale personnelle de Connie Noel. Un chèque de 444,43 \$ a été remis à Mastercard Options et un chèque de 549,32 \$ a été remis à Énergie NB. Des 43 chèques versés à Connie Noel en son nom personnel, trois chèques, dont les montants sont de 950,91 \$, 642,78 \$ et 748,02 \$, portent une mention indiquant qu'ils sont pour des « factures ».

En 2005, 17 chèques de paye ont été versés à Connie Noel, et 67 autres chèques lui ont été versés ou ont été versés en son nom. Sauf dans le cas d'un seul chèque, les montants étaient des multiples de 100 \$. Neuf chèques, dont le montant total s'élevait à 12 000 \$, ont été remis au receveur général du Canada et ont été imputés à l'obligation fiscale personnelle de Connie Noel. Des 58 chèques versés à Connie Noel en son nom personnel, un chèque de 667,22 \$ porte une mention indiquant qu'il est pour « Énergie NB et téléphone \$ téléphone portable ».

Le contribuable n'a pas répondu à ma demande qu'il justifie le fait que les montants versés à son épouse avaient été versés en vue de tirer un revenu du cabinet. Il ne fait aucun doute que l'épouse du contribuable fournissait des services au cabinet du contribuable. Toutefois, le contribuable n'a fourni aucune preuve voulant que les montants versés à son épouse étaient en contrepartie de services rendus et ne représentaient pas un fractionnement du revenu entre lui-même et son épouse<sup>2</sup>.

[Non souligné dans l'original.]

[14] Il semble que la décision de l'ARC ait été influencée par le fait que M<sup>me</sup> Noel avait accepté d'être payée lorsqu'il était financièrement avantageux pour le cabinet de lui verser son salaire. La Loi n'exige pas qu'un salaire soit versé de façon régulière. L'agente des appels a conclu que seuls les paiements hebdomadaires de 200 \$ faits à M<sup>me</sup> Noel constituaient un salaire. En fait, le salaire de M<sup>me</sup> Noel est constitué de tous les montants qu'elle a reçus au cours de l'année pour ses services. Un époux peut accepter d'être payé de façon irrégulière parce qu'il a un plus grand intérêt dans l'entreprise familiale qu'un employé n'ayant pas de lien. Cela ne signifie pas que le montant qu'il reçoit ne constitue pas un salaire. Le salaire est un montant versé à un employé en vertu d'un contrat d'emploi pour ses services. Si M<sup>me</sup> Noel avait insisté pour qu'on lui verse son salaire de façon régulière, comme on le faisait pour les autres employés, qui en aurait tiré avantage? L'appelant aurait vraisemblablement été obligé de recourir plus souvent à sa marge de crédit afin de répondre à une telle demande. L'entente établie entre les époux leur permettait d'éviter d'avoir à payer de l'intérêt superflu.

[15] La seule question en litige est de savoir si M<sup>me</sup> Noel travaillait au cabinet et recevait un salaire raisonnable en contrepartie de ses services. Les deux fonctionnaires de l'ARC ont reconnu qu'elle travaillait au cabinet. L'agente des appels reconnaît dans son rapport que M<sup>me</sup> Noel avait les qualités nécessaires pour effectuer les tâches qui lui étaient confiées. L'intimée ne conteste pas le fait que les deux adjointes juridiques d'expérience de l'appelant ont quitté leur emploi de façon soudaine. L'intimée ne conteste pas non plus le fait que M<sup>me</sup> Noel est devenue la principale employée administrative du cabinet. De plus, l'intimée n'a pas essayé de réfuter l'allégation de l'appelant selon laquelle il a dû embaucher deux adjointes juridiques subalternes nouvellement diplômées de l'école de secrétariat pour remplacer les adjointes d'expérience parce qu'il n'a pas été en mesure de trouver

---

<sup>2</sup> *Ibid.*, onglet 24.



d'employés avec plus d'expérience. Dans de telles circonstances, il est raisonnable de conclure que M<sup>me</sup> Noel était tenue de jouer un rôle important dans l'exploitation de l'entreprise. Contrairement à ce qu'a laissé entendre l'agente des appels dans son rapport sur l'opposition, il ne ressort pas de la preuve que les époux avaient procédé à un fractionnement du revenu.

[16] Dans son témoignage, l'appelant a affirmé qu'un commis comptable pouvait gagner jusqu'à 30 000 \$ par année et que les adjointes juridiques gagnaient entre 18 000 \$ et 40 000 \$ par année, selon leur niveau d'expérience. Madame Noel était bien plus qu'une commis comptable ou qu'une adjointe juridique. En plus d'accomplir les tâches associées à ces deux fonctions, elle était gestionnaire de bureau du cabinet. Elle s'occupait de l'aspect administratif du cabinet. Vu la déclaration de M<sup>me</sup> Muir selon laquelle c'est M<sup>me</sup> Noel qui s'est occupée de la vérification fiscale dont le cabinet faisait l'objet, je suis convaincu de la justesse de ma conclusion. Selon M<sup>me</sup> Muir, M<sup>me</sup> Noel était très au fait du fonctionnement administratif et financier du cabinet.

[17] L'appel est accueilli, avec dépens en faveur de l'appelant, et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations conformément aux présents motifs du jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14<sup>e</sup> jour de janvier 2011.

« Robert J. Hogan »

---

Le juge Hogan

Traduction certifiée conforme  
ce 7<sup>e</sup> jour de mars 2011.

Yves Bellefeuille, réviseur

RÉFÉRENCE : 2011 CCI 27

N° DU DOSSIER : 2009-2545(IT)G

INTITULÉ : MICHAEL F. G. NOEL c. SA MAJESTÉ  
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Miramichi (Nouveau-Brunswick)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 25 novembre 2010

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

DATE DU JUGEMENT : Le 14 janvier 2011

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée : M<sup>e</sup> Sheherazade Ghorashy

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

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