

Dossier : 2008-3986(IT)G

ENTRE :

ART BILOUS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de *Yorkton Distributors (1976) Ltd.* (2008-3987(IT)G), les 13 et 14 décembre 2010, à Regina (Saskatchewan).

Devant : L'honorable juge G. A. Sheridan

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^e Ronald Balacko

Avocat de l'intimée :

M^e John Krowina

JUGEMENT

L'appel de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2004 est accueilli avec dépens et la nouvelle cotisation est annulée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de mars 2011.

« G. A. Sheridan »

Le juge Sheridan

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour de mai 2011.

Yves Bellefeuille, réviseur

Dossier : 2008-3987(IT)G

ENTRE :

YORKTON DISTRIBUTORS (1976) LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec l'appel d'*Art Bilous*
(2008-3986(IT)G), les 13 et 14 décembre 2010,
à Regina (Saskatchewan).

Devant : L'honorable juge G. A. Sheridan

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Ronald Balacko
Avocat de l'intimée : M^e John Krowina

JUGEMENT

Les appels des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2003 et 2004 sont accueillis avec dépens et les nouvelles cotisations sont déférées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de mars 2011.

« G. A. Sheridan »

Le juge Sheridan

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour de mai 2011.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2011 CCI 154

Date : 20110311

Dossier : 2008-3986(IT)G

ENTRE :

ART BILOUS,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Dossier : 2008-3987(IT)G

ET ENTRE :

YORKTON DISTRIBUTORS (1976) LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sheridan

[1] La principale question qui se pose dans les présents appels est de savoir si Yorkton Distributors (1976) Ltd. a le droit de déduire des dépenses d'entreprise et de demander une déduction pour amortissement à l'égard d'un bâtiment et de motoneiges qui, selon elle, ont été utilisés en vue de promouvoir son entreprise de

vente de graines de colza et de produits chimiques agricoles au cours des années d'imposition 2003 et 2004. Le bâtiment et les motoneiges qui y étaient entreposées sont ici appelés collectivement le « musée de la motoneige ».

[2] Le ministre ne conteste pas que Yorkton Distributors a supporté les dépenses alléguées, mais il affirme qu'aucune partie des montants y afférents n'est déductible parce que les dépenses n'ont pas été effectuées pour tirer un revenu comme l'exige l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Selon le ministre, les dépenses ont été supportées pour l'avantage personnel du principal actionnaire de Yorkton Distributors, Art Bilous, qui a fait l'objet d'une nouvelle cotisation en vertu du paragraphe 15(1) à l'égard d'un avantage de 2 784 \$ obtenu au titre d'intérêts en 2004.

[3] Le ministre n'a pas contesté la preuve présentée par les appelants, à savoir qu'en 2003 et en 2004, Yorkton Distributors avait conclu des ventes de 10 millions de dollars et de 13 millions de dollars¹ respectivement et que, depuis son acquisition par M. Bilous en 1976, la société avait été de plus en plus rentable.

[4] Par suite des nouvelles cotisations, le revenu d'entreprise net de Yorkton Distributors pour les années 2003 et 2004 a augmenté de 27 282 \$ et de 35 163 \$ respectivement, conformément aux articles 3, 9 et 18 de la Loi. Pour plus de commodité, les dépenses dont Yorkton Distributors a demandé la déduction et la part des dépenses que le ministre a refusée, ainsi que les rajustements apportés à la déduction pour amortissement à l'égard des biens des catégories 1 et 10 de Yorkton Distributors pour la construction du bâtiment et l'achat des motoneiges respectivement, sont énumérés ci-dessous, tels qu'ils figurent aux alinéas 12y) à kk) de la réponse à l'avis d'appel :

[TRADUCTION]

Année d'imposition 2003

Dépenses associées à l'achat de produits
chimiques :

Montant global demandé :	60 929 \$
Montant se rattachant au musée de la motoneige refusé :	8 177 \$

¹ Pièce A-4.

Dépenses associées aux assurances :	
Montant global demandé :	68 686 \$
Montant se rattachant au musée de la motoneige refusé :	2 959 \$

Déduction pour amortissement, catégorie 1 (bâtiment Quonset) :	
Montant global demandé pour les biens de la catégorie 1 :	8 489 \$
Montant refusé :	1 729 \$

Déduction pour amortissement, catégorie 10 (motoneiges) :	
Montant global demandé pour les biens de la catégorie 10 :	118 993 \$
Montant refusé :	14 417 \$

Année d'imposition 2004

Dépenses associées à l'achat de produits chimiques :	
Montant global demandé :	62 441 \$
Montant se rattachant au musée de la motoneige refusé :	62 441 \$

Dépenses associées aux assurances :	
Montant global demandé :	77 198 \$
Montant se rattachant au musée de la motoneige refusé :	454 \$

Dépenses associées aux réparations et à l'entretien :	
Montant global demandé :	58 487 \$
Montant se rattachant au musée de la motoneige refusé :	1 389 \$

Déduction pour amortissement, catégorie 1 (bâtiment Quonset) :	
Montant global demandé pour les biens de la catégorie 1 :	8 810 \$
Montant refusé :	1 659 \$

Déduction pour amortissement, catégorie 10
(motoneiges) :

Montant global demandé pour les biens de la catégorie 10 :	120 764 \$
Montant refusé :	28 547 \$

[5] À titre subsidiaire, le ministre affirme que, même si Yorkton Distributors a supporté ces dépenses en vue de tirer un revenu, les montants n'étaient pas raisonnables et ne devraient pas être admis en vertu de l'article 67 de la Loi. Toutefois, il n'y a dans la réponse aucune hypothèse de fait se rapportant au caractère déraisonnable des sommes dépensées par Yorkton Distributors.

[6] Les appels ont été entendus sur preuve commune. Monsieur Bilous et son frère Rick Bilous ont témoigné pour le compte des appelants. (Pour éviter toute confusion, Art Bilous est ci-après appelé « Art », et son frère Rick Bilous est appelé « Rick ».) Rick est directeur de l'exploitation de Yorkton Distributors et, en cette qualité, il était au courant des activités de l'entreprise en général, et notamment des produits vendus par la société, de son chiffre d'affaires et de sa part de marché, ainsi que de la nature de sa clientèle. Rick s'intéresse aux motoneiges depuis son enfance.

[7] Jack MacKay, comptable agréé exerçant sa profession dans la région de Yorkton depuis une trentaine d'années, a également été appelé à témoigner. En sa qualité de comptable des appelants et d'ancien adepte de la motoneige, M. MacKay était au courant des antécédents financiers et fiscaux de la société ainsi que des dépenses que celle-ci supportait pour la publicité et de la participation respective des appelants à des événements communautaires et à des événements se rattachant à la pratique de la motoneige. Un grand nombre de ses clients sont des agriculteurs, dont un bon nombre possèdent des motoneiges pour leurs travaux agricoles ainsi que pour leurs loisirs.

[8] Dan Reeves était un autre des témoins des appelants. De 1994 à 2009, M. Reeves était le représentant d'InterAg, une division de Bayer Crop Science, pour la région de Yorkton. Il agissait comme distributeur de la graine de colza transgénique et de produits de protection des récoltes de Bayer auprès de détaillants indépendants tels que Yorkton Distributors. Monsieur Reeves est également un adepte de la motoneige.

[9] Le dernier témoin des appelants était Ben Hudye, le dirigeant de Hudye Soil Services. Comme Yorkton Distributors, Hudye Soil Services est un détaillant

indépendant de colza transgénique et de fournitures agricoles. Sa principale succursale est située à Norquay (Saskatchewan), à une centaine de kilomètres au nord-est de Yorkton, tout juste à l'extérieur de la zone de marché de Yorkton Distributors.

[10] Grant Varley, fonctionnaire à l'Agence du revenu du Canada comptant une dizaine d'années d'expérience à titre de vérificateur et d'agent des appels, a témoigné pour le compte de l'intimée. En examinant les oppositions formulées par les appelants, M. Varley s'est fondé sur le rapport de vérification et sur les renseignements fournis par les appelants, qui sont en fait les mêmes que les documents produits sous la cote A-6. Monsieur Varley a résumé en ces termes les motifs pour lesquels il avait ratifié les nouvelles cotisations établies par le ministre :

[TRADUCTION]

R. [...] la conclusion finale était que le but principal, l'intention, en ce qui concerne le musée et les skidoos, était principalement de nature personnelle. Pendant toute la durée de l'examen, il s'agissait d'évaluer les aspects commerciaux, les aspects personnels, en examinant les documents qui m'avaient été remis. Les photos dans le relieur, pas toutes les photos, mais certaines d'entre elles [pièce A-6], sont postérieures au dépôt de l'avis d'opposition, mais un grand nombre de documents de ce genre m'ont été présentés. Les articles de revues, les — je crois que la lettre du maire y figurait, ces documents. Je les ai tous examinés et je suis arrivé à la conclusion selon laquelle il s'agissait principalement d'une fin personnelle².

[11] En réponse à ma question, M. Varley a déclaré ne pas avoir discuté, en personne ou par téléphone, avec Art ou avec l'un ou l'autre des autres témoins lorsqu'il avait examiné les oppositions formulées par les appelants.

[12] Tous les témoins ont présenté leur preuve d'une façon franche et crédible.

[13] La preuve que les témoins des appelants ont présentée au sujet des activités commerciales de Yorkton Distributors, notamment les produits vendus, les besoins et les intérêts de la clientèle, la concurrence sur le marché local et le rôle du musée de la motoneige dans la stratégie publicitaire globale, m'a convaincue, selon la prépondérance des probabilités, que Yorkton Distributors avait supporté les

² Transcription, page 322, lignes 4 à 18.

dépenses dont la déduction était demandée en vue de tirer un revenu d'une entreprise.

Les faits

[14] Yorkton Distributors est située à Yorkton (Saskatchewan). Lorsqu'Art a acheté la société de son ancien employeur, en 1976, la société s'occupait surtout de vente de combustible en vrac aux agriculteurs locaux et son chiffre d'affaires annuel s'élevait à environ 80 000 \$.

[15] Au cours de la dernière décennie, Yorkton Distributors est passée de la vente de combustible en vrac à la vente de graines de colza transgénique et de produits de protection des récoltes, habituellement des herbicides, des insecticides et des fongicides. En 2001, les ventes annuelles de graines de colza et de fournitures agricoles s'élevaient à environ 5 millions de dollars; en 2003 et en 2004, elles étaient en moyenne de 11 millions de dollars; à la date de l'audience, elles s'élevaient à plus de 20 millions de dollars.

[16] La graine de colza transgénique est du colza génétiquement modifié afin de pouvoir résister aux effets par ailleurs létaux d'herbicides « non sélectifs » tels que le « Round Up ». L'ingrédient actif du Round Up, qui a initialement été breveté par Monsanto, est le glyphosate. Depuis l'expiration du brevet de Monsanto, un grand nombre d'autres sociétés ont utilisé cet ingrédient chimique afin de fabriquer leurs propres produits de protection des récoltes. Ces produits, bien qu'ils soient vendus sous différentes marques, sont tous essentiellement identiques. Par conséquent, la concurrence entre les fabricants, sur le marché de détail, est féroce. Afin de bénéficier d'un avantage concurrentiel, les fabricants misent, entre autres choses, sur les efforts de promotion de leurs distributeurs régionaux en vue de vendre leurs produits à des détaillants locaux tels que Yorkton Distributors et Hudye Soil Services.

[17] En sa qualité de distributeur régional de Bayer Crop Science, Dan Reeves avait recours à diverses stratégies afin d'attirer la clientèle des détaillants indépendants locaux. Monsieur Reeves, qui savait qu'un grand nombre de ses clients détaillants et de ses collègues distributeurs partageaient son enthousiasme pour la motoneige, a établi, à la fin des années 1990, le « Big Dog Run », un événement annuel visant à assurer la promotion des fournitures agricoles de Bayer du genre de celles que Yorkton Distributors vendait. En plus de recueillir des fonds pour la recherche dans le domaine du cancer du sein, l'événement comportait des séances d'information et des occasions de réseautage ainsi que la possibilité

d'utiliser les sentiers de motoneige de la région de Yorkton. En sa qualité de distributeur travaillant dans la région de Yorkton depuis une quinzaine d'années, M. Reeves avait directement observé le marché de détail local :

[TRADUCTION]

R. Eh bien, comme je l'ai dit, il s'agit d'un marché compétitif. Pour vendre aux agriculteurs, ils ont toujours une — en général, ils croient toujours que tout le monde veut les berner; par conséquent, pour venir à bout de cette attitude, il faut obtenir la confiance de l'agriculteur, et une façon d'obtenir sa confiance consiste à établir une relation avec lui. Pour ce faire, on organise des événements tels que des courses de motoneige, des choses de ce genre, des tournois de golf, et ainsi de suite, mais avec la course de motoneige, on peut les amener à un musée de la motoneige tel que celui que possède Yorkton Distributors, ce qui est une excellente façon de nouer des liens étroits avec un agriculteur, un client³.

[18] Sept ou huit autres entreprises, et notamment la Yorkton Co-op, Richardson-Pioneer, Cargill, P&H et Viterra, faisaient concurrence à Yorkton Distributors afin d'établir une relation avec les agriculteurs locaux. Contrairement à Yorkton Distributors, un grand nombre de ces sociétés s'occupaient principalement de la commercialisation du grain. Afin d'inciter les agriculteurs à commercialiser leur grain par l'intermédiaire de leur système, ils utilisaient parfois leurs produits de protection des récoltes en tant que « produits d'appel », mis en vente à des prix considérablement réduits.

[19] En 2003 et en 2004, la clientèle de Yorkton Distributors était composée de trois cents à quatre cents agriculteurs vivant dans un rayon de 100 kilomètres de Yorkton. La superficie de leurs fermes variait de quelques milliers d'acres à plus de 30 000 acres. En ce qui concerne la graine de colza et la protection des récoltes, une ferme de 10 000 acres représente des ventes de produits d'environ deux millions de dollars. Monsieur Hudye a expliqué jusqu'à quel point on se faisait concurrence pour obtenir une part de ce marché :

[TRADUCTION]

R. [...] — si l'on examine le marché et que l'on commence à le décomposer, dix pour cent des cultivateurs de l'Ouest canadien cultivent 90 p. 100 du produit. C'est — c'est toute une statistique parce que si vous êtes dans le commerce

³ Transcription, page 38, lignes 23 à 25, et page 39, lignes 1 à 12.

agricole de détail, vous voulez de toute évidence vous associer aux 10 p. 100, car c'est avec eux qu'il est possible de faire des affaires⁴.

[20] Pour s'associer aux intérêts de ses clients, Hudye Soil Services essayait [TRADUCTION] « [...] de s'occuper de leurs intérêts; il fallait trouver ce qui conférait un avantage pour être celui avec qui [les agriculteurs] préféreraient faire des affaires plutôt qu'avec les concurrents »⁵. C'est en ayant cette idée à l'esprit que Hudye Soil Services a commandité des voyages à des conférences agricoles pour ses principaux clients et qu'elle a organisé des soupers pour leurs femmes, en reconnaissance de l'influence qu'elles exercent sur les achats de produits agricoles. Hudye Soil Services s'est également associée à d'autres acteurs de l'industrie agricole afin d'organiser un événement annuel appelé « Field of Dreams », une tournée de récoltes expérimentales visant à démontrer comment de nouvelles techniques et pratiques et de nouveaux produits pouvaient augmenter la productivité. Les organisateurs du projet établissaient des bandes ou des parcelles en grandeur réelle dans la région. Lorsque les récoltes étaient prêtes, au mois de juillet, Hudye Soil Services organisait pour ses clients un événement d'une durée d'un jour pour qu'ils puissent se rendre aux champs d'essai et constater l'effet bénéfique des produits que la société vendait. De 500 à 700 clients en moyenne participaient à cet événement. Monsieur Hudye ne pouvait pas dire avec certitude si le projet « Field of Dreams » était un outil de commercialisation efficace, mais il était convaincu de ceci :

[TRADUCTION]

R. [...] Tout ce qui, de nos jours, dans l'industrie agricole, vous permet de conclure des ventes additionnelles ou d'avoir une part de marché additionnelle est bénéfique. En somme, si — si l'on pouvait définir ce qui fonctionne et ce qui ne fonctionne pas, je suppose que si vos ventes baissent et que vous perdez une part de marché, le projet Field of Dreams ne fonctionne peut-être pas très bien. Cependant, dans notre cas, ce n'est pas du tout ce qui se produit. Nos ventes continuent à augmenter, ainsi que la pénétration du marché, de sorte que nous en sommes fort heureux⁶.

⁴ Transcription, page 312, lignes 3 à 10.

⁵ Transcription, page 308, lignes 13 à 18.

⁶ Transcription, page 311, lignes 11 à 21.

[21] C'était dans l'espoir de bénéficier du même genre de succès que Yorkton Distributors a misé sur l'intérêt personnel d'Art et sur sa notoriété dans le domaine de la motoneige pour promouvoir son entreprise.

[22] Art habite une ferme située à une dizaine de kilomètres au nord-ouest de Yorkton. Le Sentier transcanadien, un sentier de randonnée qui s'étend d'un bout à l'autre du pays, passe à moins d'un kilomètre de la ferme. En hiver, le sentier se transforme en un sentier de motoneige, donnant aux résidents de la région de Yorkton l'accès à environ 300 kilomètres de sentiers de motoneige entretenus.

[23] Art était un motoneigiste actif tant que l'arthrite ne l'a pas ralenti. Il est fier d'avoir été un membre fondateur du « Yorkton Sno-Riders Snowmobile Club », le premier club de motoneige de la Saskatchewan. Il a également aidé à établir l'association provinciale d'adeptes de la motoneige, la Saskatchewan Snowmobiling Association.

[24] Yorkton Distributors s'occupait également du développement de pareils organismes. Aux premiers jours de Yorkton Sno-Riders, Yorkton Distributors a payé la dameuse du club; la société vendait également des cartes de membre de la Saskatchewan Snowmobiling Association dans les locaux de son entreprise. Yorkton Distributors était depuis longtemps commanditaire d'une course de motoneiges, à Yorkton, laquelle visait à recueillir des fonds pour le camp du timbre de Pâques appelé « Timmy's Snowarama ». Par suite de ces activités, Art et Yorkton Distributors ont reçu, au fil des ans, un grand nombre de certificats de reconnaissance pour l'appui qu'ils accordaient à la motoneige en tant que sport ainsi que pour leur contribution à des événements de bienfaisance communautaires et provinciaux.

[25] En 1998, Yorkton Distributors a commencé à collectionner des motoneiges d'époque, le joyau de sa collection étant une motoneige de course ayant initialement appartenu à Jacques Villeneuve. Art, qui était un grand admirateur des prouesses de Jacques Villeneuve en motoneige, l'a décrit comme une [TRADUCTION] « idole » du Québec, au même titre que des célébrités telles que Maurice Richard et Jacques Plante. L'acquisition de la motoneige par Yorkton Distributors et sa restauration visant à lui redonner sa splendeur d'origine ont causé tout un émoi parmi les adeptes locaux de la motoneige.

[26] En 2001, Yorkton Distributors avait acquis 15 autres anciens modèles de motoneiges; il n'y a bien vite eu presque plus de place pour les entreposer. Il est devenu clair qu'il faudrait avoir une installation distincte pour les mettre à l'abri. À

cause de restrictions municipales sur l'utilisation de motoneiges dans le territoire de la ville de Yorkton, de l'espace restreint qui était disponible sur le terrain de la société et de la proximité de la ferme d'Art du sentier transcanadien de motoneige, on a décidé de construire le bâtiment sur la ferme d'Art plutôt que sur le terrain de l'entreprise de Yorkton Distributors, lequel était de toute façon loué de l'ancien fournisseur de combustible en vrac, Shell.

[27] En 2001, Yorkton Distributors a entrepris la construction d'un bâtiment en acier de 40 sur 60 pieds, appelé un « bâtiment Quonset »⁷. Il a fallu trois autres années pour achever les travaux, mais dès la première année, le bâtiment Quonset était chauffé et isolé et il était prêt à abriter les motoneiges. Il était muni d'une cuisine rudimentaire; des chaises pliantes, des tables et des barbecues allaient par la suite être acquis et conservés sur les lieux pour les événements. À l'intérieur du musée de la motoneige, il y avait des enseignes de Yorkton Distributors ainsi que de « Super-Trac's Racing », une appellation informelle que Yorkton Distributors avait adoptée afin de faire connaître ses motoneiges de course. Yorkton Distributors utilisait également l'appellation Super-Trac's Racing sur des articles de promotion qu'elle remettait à ses clients, par exemple des chapeaux et des vestes. (De fait, lors de l'audition des présents appels, Rick portait une veste sur laquelle était apposé le logo de Super-Trac's Racing, qu'il a montré à la Cour à la demande de l'avocat de l'intimée. L'avocat de l'intimée a fait remarquer avec raison, aux fins du dossier, que le nom de Yorkton Distributors ne figurait pas sur la veste.) Il n'y avait pas d'enseigne à l'extérieur du musée de la motoneige. Étant donné que les visites publiques du musée de la motoneige étaient organisées sur demande et que le musée n'était pas ouvert à des heures régulières, il semblait inutile d'avoir une enseigne à l'extérieur; la sécurité était une autre préoccupation, étant donné l'emplacement relativement isolé du musée sur la ferme de M. Bilous.

[28] Au cours des deux années suivantes, Yorkton Distributors a acheté 25 autres motoneiges d'époque pour les restaurer. Les motoneiges ont été réparées, peintes et remises dans leur état initial. Pendant ce temps, des étagères robustes ont été construites pour que les motoneiges puissent être exposées et elles ont été installées dans le bâtiment Quonset. Une description détaillée a été préparée pour chaque motoneige, donnant des renseignements sur sa provenance, sur les spécifications techniques et sur les courses auxquelles elle avait participé, et relatant de courtes anecdotes susceptibles d'intéresser les adeptes de la motoneige. Une photo de Jacques Villeneuve et du maire de Yorkton (datant de l'époque où il

⁷ Voir les photographies produites sous la cote A-6.

était commentateur sportif) était également affichée ainsi qu'une lettre du maire, écrite en mars 2003, félicitant Art de la ferveur dont il faisait preuve pour le sport.

[29] Pendant ce temps, Art et Yorkton Distributors ont poursuivi leurs activités au sein de la communauté des motoneigistes, dans la région de Yorkton et ailleurs. Comme de nombreux résidents de la région de Yorkton, Art assistait aux salons provinciaux annuels de la motoneige, à Regina et à Saskatoon. Sa société, Yorkton Distributors, était régulièrement exposante aux salons. En 2003 et en 2004, Yorkton Distributors a transporté la motoneige de Jacques Villeneuve et 20 autres motoneiges d'époque dans des semi-remorques sur lesquelles était affiché le logo de Yorkton Distributors, jusqu'au lieu du salon, où elles ont été présentées avec l'enseigne de Super-Trac's Racing.

[30] En 2003, la participation d'Art à des associations et à des événements de motoneige avait attiré l'attention des médias à Yorkton⁸ ainsi que de revues de motoneige spécialisées comme *SnoRiders West*⁹. La revue *SnoRiders West* était publiée en Colombie-Britannique et elle était remise à tous les propriétaires inscrits de motoneiges de l'Ouest canadien lorsqu'ils obtenaient leur permis. En plus de parler de l'intérêt personnel que portait Art au sport de la motoneige, au développement de ce sport en Saskatchewan et au musée de la motoneige à Yorkton, il était parfois fait mention, dans les articles de ces publications, des liens qui existaient entre Art et Yorkton Distributors ou Super-Trac's Racing.

[31] La notoriété d'Art dans le milieu de la motoneige permettait souvent à celui-ci d'entamer la conversation avec les clients de Yorkton Distributors. Un bon nombre d'entre eux possédaient des motoneiges qu'ils utilisaient à leurs fermes ou dans leurs loisirs. Yorkton Distributors annonçait ses produits dans les journaux, à la radio et à la télévision, mais il en allait de même pour ses concurrents. Yorkton Distributors ne pouvait pas s'aligner sur les prix fortement réduits que ses concurrents qui faisaient la commercialisation du grain pouvaient offrir. Puisqu'il ne voulait pas faire de sollicitation à froid de clients éventuels et qu'il ne disposait pas des employés nécessaires pour se livrer à une campagne agressive de sollicitation, Art estimait que pour être compétitive, sa société devait trouver une stratégie publicitaire différente. Puisqu'il attribuait le succès passé de Yorkton Distributors au fait que la société avait su s'attirer la confiance et le respect des

⁸ Pièce A-6, section 8.

⁹ Pièce A-6, section 5.

agriculteurs qu'elle servait, Art a pensé que le musée de la motoneige pouvait constituer un moyen d'améliorer cette relation :

[TRADUCTION]

R. [...] Et je sais pertinemment — peu importe où l'on va, à la campagne ou en ville ou dans la rue, tout le monde veut parler de motoneiges. [Les clients] se présentent au bureau et tout de suite ils demandent « Alors, as-tu de nouvelles motoneiges, Art? », et je leur dis : « Eh bien, oui. » C'est un sujet de conversation. Je crois que cela met les clients plus à l'aise, mais — parce que c'est — ils dépensent de l'argent qu'ils ont durement gagné, et je crois honnêtement parfois que si j'étais de l'autre côté de la table et que j'émettais un chèque de 10 000 \$, ou de 50 000 \$, de 100 000 \$, je voudrais m'assurer que cet argent est bien dépensé. Bien sûr, [les clients] paient les produits qui leur sont offerts, mais aussi — nous sommes bien connus à Yorkton pour le soutien que nous apportons à un grand nombre d'organismes de bienfaisance et à d'autres organismes de ce genre, et je crois qu'il s'agit d'un compromis. Le musée a-t-il facilité les choses? Oui. On établit un lien entre le musée et moi-même, Yorkton Distributors et Super-Trac's Racing; on nous identifie l'un à l'autre¹⁰ [...]

[Transcription révisée pour la ponctuation et pour plus de clarté.]

[32] Dans la région de Yorkton, les hivers sont longs, froids et enneigés, de sorte que les conditions sont bonnes pour la motoneige, et les agriculteurs ont le temps de songer à planifier les récoltes de l'année suivante. Au cours de l'hiver 2003, Yorkton Distributors, qui espérait tirer parti de cet heureux hasard, a collaboré avec son distributeur de produits Bayer, M. Reeves, en vue d'utiliser le musée de la motoneige comme étape du parcours du « Big Dog Run ». Cet événement a également été tenu au musée de la motoneige en 2004. Monsieur Reeves a témoigné que le fait que le musée de la motoneige faisait partie de l'événement offrait une possibilité de promotion exceptionnelle pour les produits de Bayer et un changement agréable par rapport aux tournois de golf ou de curling habituels commandités par le fabricant.

[33] À vrai dire, les autres clients de M. Reeves n'étaient pas des clients de Yorkton Distributors, mais il y avait certains échanges commerciaux entre Yorkton Distributors et les autres détaillants indépendants à l'égard de leurs stocks. Ces détaillants et Yorkton Distributors profitaient également des possibilités que l'événement offrait, quant à l'information sur les produits et au réseautage.

¹⁰ Transcription, page 207, lignes 6 à 25, et page 208, lignes 1 à 5.

[34] En 2003, le musée de la motoneige a également joué un rôle dans une stratégie en vue de rajeunir un événement de promotion de Bayer qui, selon M. Reeves, [TRADUCTION] « avait perdu sa nouveauté ». Au cours des années antérieures, M. Reeves avait organisé ce qui était connu sous le nom de « Puma Pizza and Pop Day » en vue de promouvoir un liquide désherbant vaporisé de Bayer appelé « Puma » que Yorkton Distributors vendait. L'événement avait lieu au début du mois de juin, de façon à coïncider avec le moment où les agriculteurs prenaient des décisions au sujet des liquides désherbants à utiliser pour leurs récoltes. Or, dans la collection du musée de la motoneige, il y avait une motoneige d'époque portant le même nom que le produit en vedette, « Puma Weed Spray ». Yorkton Distributors a fourni la motoneige Puma pour qu'elle soit utilisée lors de l'événement de promotion de l'herbicide.

[35] Étant donné qu'en 2003 et en 2004, l'idée d'utiliser le musée de la motoneige en vue de promouvoir Yorkton Distributors venait à peine d'être lancée, aucun autre événement officiel n'a eu lieu à cet endroit. Toutefois, il était possible de visiter le musée en présentant une demande au bureau de Yorkton Distributors. Art a estimé qu'au cours de chacune des années 2003 et 2004, il avait fait visiter le musée de la motoneige à environ 300 personnes, habituellement en groupes de trois ou quatre personnes. Parmi les visiteurs, il y avait quelques touristes ainsi que des ingénieurs s'occupant de motoneiges chez Bombardier, au Québec, et à l'usine Yamaha, au Japon, mais la plupart des visiteurs venaient de la région de Yorkton et comprenaient des clients et des fournisseurs de Yorkton Distributors.

[36] Au cours des années qui ont suivi les années 2003 et 2004, Yorkton Distributors a continué à utiliser de plus en plus le musée de la motoneige. Des séances d'information sur des produits étaient tenues au musée de la motoneige. Habituellement, l'événement comportait des activités éducatives et promotionnelles le matin et une randonnée en motoneige sur le sentier de motoneige transcanadien, situé à proximité, au cours de l'après-midi. À la fin de la journée, les participants retournaient au musée de la motoneige pour bavarder tout en admirant les motoneiges qui étaient exposées. Au cours de l'été 2010, un événement a eu lieu au musée de la motoneige, soit une tournée des récoltes semblable à l'événement « Field of Dreams » de Hudye Soil Services. Les participants se sont rassemblés au musée de la motoneige et on leur a fait faire la tournée des récoltes locales ensemencées et traitées à l'aide de produits de Yorkton Distributors. Puisque c'était l'été, les participants se rendaient d'un endroit à l'autre en véhicule tout-terrain plutôt qu'en motoneige. À la fin de la journée, ils sont retournés au musée de la motoneige pour un barbecue et la visite des motoneiges qui y étaient exposées.

[37] Avant la construction du musée de la motoneige, Yorkton Distributors s'était vue obligée d'organiser de tels événements dans des installations louées : au cours de l'hiver, dans des salles de réunion des hôtels locaux; pendant l'été, à l'extérieur, dans de grosses tentes montées sur son emplacement commercial, à Yorkton. Étant donné que le musée de la motoneige était doté d'une cuisine rudimentaire et qu'il y avait des tables et des chaises pliantes ainsi que des barbecues, il n'était plus nécessaire d'organiser ces événements ailleurs. La possibilité qu'avaient les participants de voir les motoneiges exposées les incitait encore plus à assister aux événements.

[38] En 2003 et en 2004, Yorkton Distributors a déduit les frais de construction du musée de la motoneige et les dépenses connexes. Ces déductions ont initialement été acceptées par le ministre. En 2007, une vérification a été effectuée et, au mois d'octobre 2007, les nouvelles cotisations ici en cause ont été établies.

Analyse

[39] Il s'agit en premier lieu de savoir si les montants dont Yorkton Distributors a demandé la déduction étaient à juste titre déductibles en tant que dépenses que la société avait effectuées « en vue de tirer un revenu », comme l'exigent l'alinéa 18(1)a) de la Loi et l'alinéa 1102(1)c) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Même s'il est répondu à cette question par l'affirmative, il reste à décider de la mesure dans laquelle, le cas échéant, les montants déduits étaient « raisonnables » en vertu de l'article 67 de la Loi.

1. Les montants sont-ils déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)a)?

[40] Le critère qui s'applique à la déduction des dépenses en vertu de l'alinéa 18(1)a) a été énoncé ainsi par le juge Iacobucci dans l'arrêt *Symes c. La Reine*, [1993] 4 R.C.S. 695 : « [...] l'appelante a-t-elle engagé des frais de garde d'enfants en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise? »¹¹. Pour répondre à cette question, les tribunaux « [...] examineront [...] comment l'objet se manifeste objectivement, et l'objet est en définitive une question de fait à trancher en tenant compte de toutes les circonstances »¹², et ils ne « se fonderont [pas] seulement [...] sur les déclarations du contribuable, *ex post*

¹¹ Page 736.

¹² *Ibid.*

facto ou autrement, quant à l'objet subjectif d'une dépense donnée »¹³. Le juge Iacobucci a ensuite dressé une liste non exhaustive des critères qu'il jugeait utiles dans son analyse de la déduction des frais de garde d'enfants, à savoir si la déduction est ordinairement acceptée par les comptables ou si la dépense en cause est habituellement engagée par d'autres dans une entreprise de même nature, si une dépense donnée aurait été engagée si le contribuable ne visait pas la production d'un revenu d'entreprise, si la dépense constituait essentiellement un choix quant au « style de vie », et s'il serait nécessaire d'effectuer la dépense en l'absence de l'activité d'entreprise¹⁴.

[41] L'avocat de l'intimée a soutenu que l'application de ces facteurs à la présente affaire permet de conclure que Yorkton Distributors n'a pas effectué les dépenses se rattachant au musée de la motoneige en vue de tirer un revenu. Je ne suis pas convaincue qu'il en soit ainsi. Les critères de l'arrêt *Symes* ont été utilisés lorsqu'il s'est agi de décider si les frais de garde d'enfants, en tant que catégorie, pouvaient être considérés comme une déduction d'entreprise. La Cour ne s'est pas arrêtée à la nature particulière de la garde d'enfants à laquelle la contribuable avait recours. Dans ce cas-ci, les dépenses se rattachant au musée de la motoneige ont été déduites au titre de la publicité et de la promotion, soit une catégorie qui est facilement admissible comme telle selon les critères de l'arrêt *Symes*. Les critères ne sont par ailleurs pas particulièrement utiles aux fins de la présente analyse.

[42] Il reste à décider s'il existe une preuve objective à l'appui de l'allégation subjective de Yorkton Distributors selon laquelle les dépenses se rattachant au musée de la motoneige visaient à faire de la publicité et à promouvoir l'entreprise.

[43] Les appelants ont invoqué deux décisions dans lesquelles le juge avait appliqué les critères énoncés dans l'arrêt *Symes* en vue de conclure que les frais de publicité étaient à juste titre déductibles : *Matt Harris & Son Ltd. c. La Reine*, n° 1999-3427(IT)I, 6 décembre 2000 (C.C.I.), et *Ross c. La Reine*, 2005 CCI 286.

[44] Dans l'affaire *Matt Harris*, la contribuable, une société, s'occupait de coupe du bois, au Nouveau-Brunswick. Son dirigeant, M. Harris, était un adepte des stock-cars et des motoneiges et pilotait personnellement ces véhicules. La publicité de la société était axée sur sa participation à ces événements, qui étaient en vogue

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Pages 736 à 739.

au Nouveau-Brunswick et qui faisaient régulièrement l'objet de reportages dans les journaux locaux et à la télévision. Dans ces milieux, M. Harris était une célébrité, au point que d'autres entreprises payaient pour faire apposer leur logo sur les véhicules de la société.

[45] Dans la décision *Ross*, le juge Sarchuk a appliqué l'approche adoptée dans la décision *Matt Harris* afin de permettre la déduction de certaines dépenses d'emploi en vertu de l'alinéa 8(1)f) de la Loi¹⁵. Le contribuable travaillait comme vendeur et courtier en valeurs mobilières; il avait demandé la déduction de dépenses se rattachant à l'achat et à l'élevage de chevaux de course pur-sang, notamment les frais de vétérinaire et d'écurie ainsi que le coût du transport des chevaux. Comme dans l'affaire *Matt Harris*, le contribuable avait candidement reconnu s'intéresser personnellement à l'activité pour laquelle les dépenses d'entreprise avaient été déduites, mais il avait soutenu que c'était grâce à sa participation aux courses de pur-sang qu'il établissait avec les clients les contacts lui permettant de gagner son revenu d'emploi.

[46] Dans les deux cas, la Cour était convaincue, eu égard à la preuve, que le contribuable avait effectué les dépenses en vue de gagner un revenu d'entreprise. Dans l'affaire *Matt Harris*, le but du contribuable « [...] était de promouvoir le nom de son entreprise de bois et de sciage et d'en favoriser l'essor en établissant des liens [lors des courses de stock-cars et de motoneiges] [...] »¹⁶. Dans l'affaire *Ross*, « [...] le témoignage de l'appelant établit qu'il y avait un rapport direct entre le revenu de commission qu'il a reçu durant cette année d'imposition et sa participation dans le milieu des pur-sang »¹⁷. Dans les deux cas, la Cour a rejeté l'idée selon laquelle l'intérêt personnel que le propriétaire portait à l'activité de promotion empêchait la déduction des dépenses y afférentes; comme le juge Sarchuk l'a dit dans la décision *Ross*, au paragraphe 16 :

L'entreprise peut choisir d'axer sa publicité sur une activité à laquelle son propriétaire (ou le principal actionnaire de la société à qui appartient l'entreprise) porte un intérêt particulier ou dont il tire un haut degré de satisfaction personnelle. Il n'y a aucune raison pour qu'une forme de publicité soit rejetée par le fisc

¹⁵ Le ministre avait établi une nouvelle cotisation en vue de restreindre les pertes de l'appelant en vertu de l'article 31 de la Loi, mais la décision portait en fin de compte sur l'application de l'alinéa 8(1)f); voir le paragraphe 20 pour les détails qui ne sont pas ici pertinents.

¹⁶ Paragraphe 54.

¹⁷ Paragraphe 17.

uniquement parce que le propriétaire de l'entreprise s'intéresse à l'activité en question ou en tire une satisfaction personnelle, ou encore, comme c'est le cas en l'instance, parce qu'il y prend part ou que le rapport entre l'activité et l'entreprise n'est pas assez étroit. Le fait que le propriétaire d'une entreprise [...] tire indirectement une satisfaction de la forme de publicité choisie ne doit pas conduire nécessairement à la conclusion que la dépense de publicité doit être rejetée. Si cette dépense, quelle qu'elle soit, est engagée par le contribuable en vue de tirer un revenu de son entreprise et qu'elle est raisonnable dans les circonstances, elle doit être déductible dans le calcul du revenu. C'est ce que dicte la Loi. [Souligné dans l'original.]

[47] Tout en reconnaissant les principes tirés des décisions *Matt Harris* et *Ross*, l'avocat de l'intimée, en citant le paragraphe 52 de la décision *Matt Harris*, a soutenu que le fait qu'Art avait admis s'intéresser personnellement aux motoneiges imposait à Yorkton Distributors un fardeau plus lourd que dans les circonstances normales, lorsqu'il s'agissait de justifier les dépenses effectuées à l'égard du musée de la motoneige. Si, de fait, il existe une telle obligation, je suis convaincue qu'il y a été satisfait.

[48] En niant que le musée de la motoneige ait une fin commerciale, l'avocat de l'intimée a également fait valoir que le plus que l'on puisse dire au sujet de son utilité en tant que partie intégrante des efforts de promotion de Yorkton Distributors était qu'il avait un « effet commercial », description que le juge Bédard a utilisée dans la décision *Hébert c. La Reine*, 2005 D.T.C. 118 (C.C.I.). Dans cette affaire, la contribuable, une société, avait déduit des frais de promotion à l'égard d'un parc de « véhicules de loisir de grande valeur et à caractère sportif » appartenant à son dirigeant, un avocat spécialisé en droit des sociétés. La Cour a rejeté les appels compte tenu de l'absence totale de crédibilité du dirigeant¹⁸ et de l'omission de ce dernier de fournir une preuve objective digne de foi à l'appui de l'allégation de la société, à savoir qu'il existait une fin commerciale :

L'appréciation de la crédibilité de l'appelant a joué un rôle important dans ma décision, compte tenu de la quasi-absence de preuve documentaire ou objective soumise en preuve par les appelants. Je tiens à souligner que j'ai accordé peu de valeur probante au témoignage de l'appelant. Lors de l'interrogatoire, l'appelant s'est contenté de faire des affirmations générales, non vérifiables et souvent invraisemblables. Lors du contre-interrogatoire, mené de façon très méthodique par l'avocate de l'intimée, les explications de l'appelant devenaient évasives, imprécises, ambiguës, élusives, équivoques, inintelligibles et laborieuses¹⁹. [...]

¹⁸ Paragraphe 62.

¹⁹ Paragraphe 48.

[49] Je n'ai aucune préoccupation similaire dans ce cas-ci. Contrairement à M. Hébert, les témoins des appelants étaient crédibles et leurs témoignages étaient étayés de documents. Lors du contre-interrogatoire, leurs réponses étaient sincères, détaillées et claires.

[50] Je suis convaincue que, du moins dans la zone de commercialisation de Yorkton Distributors, les noms d'Art Bilous, de Yorkton Distributors et de Super-Trac's Racing étaient synonymes. Tout comme c'était le cas pour le dirigeant de la société contribuable dans l'affaire *Matt Harris*, la notoriété d'Art à titre de dirigeant de Yorkton Distributors et d'adepte de la motoneige donnait à la société la possibilité d'utiliser le musée de la motoneige pour sa stratégie promotionnelle. Cela étant, Yorkton Distributors bénéficiait de ce qui était en somme une publicité gratuite grâce aux articles publiés dans les revues de motoneige qui étaient remises à tous les propriétaires inscrits de motoneige, notamment ceux qui faisaient partie de la zone de marché de Yorkton Distributors. Cette notoriété faisait du musée de la motoneige un outil de publicité utile même pour d'autres entreprises, comme le montre le témoignage de M. Reeves, distributeur de Bayer.

[51] Étant donné qu'en 2003 et en 2004 Yorkton Distributors venait à peine de commencer à utiliser le musée de la motoneige à des fins de publicité et de promotion, le nombre d'activités était plus restreint qu'il allait l'être au cours des années ultérieures. Toutefois, il reste qu'au cours des années d'imposition ici en cause, Yorkton Distributors utilisait le musée de la motoneige et les motoneiges qui y étaient exposées afin de briser la glace avec les clients dans ses locaux commerciaux, afin d'établir de bons rapports avec les clients de la société pendant qu'on leur faisait visiter le musée de la motoneige, afin de promouvoir l'association de Yorkton Distributors avec les produits de Bayer lors du « Big Dog Run », afin de signaler, en montrant le « Puma », que le désherbant vaporisé de Bayer était disponible chez Yorkton Distributors, et afin d'attirer l'attention sur l'étalage promotionnel de la société aux salons provinciaux annuels de la motoneige auxquels assistaient, entre autres, des gens de la zone de marché de la société.

[52] Selon la preuve non contredite de M. MacKay, à compter du moment où Art a acquis Yorkton Distributors, en 1976, l'entreprise a constamment pris de l'essor et a toujours été rentable. Pendant toute cette période, la société avait recours à diverses stratégies publicitaires. En 2003 et en 2004, le musée de la motoneige a été ajouté à cet ensemble de mesures promotionnelles; le chiffre d'affaires de

Yorkton Distributors a continué à augmenter. Au cours des années ultérieures, la société a de plus en plus utilisé le musée de la motoneige dans sa publicité; les ventes ont continué à augmenter. Entre les années 2001 et 2010, la part de marché de Yorkton Distributors est passée d'environ 15 p. 100 à 40 p. 100.

[53] L'avocat de l'intimée a soutenu qu'étant donné qu'aucun des témoins des appelants n'était un expert reconnu, la Cour ne devrait pas tenir compte du témoignage qu'ils ont présenté au sujet de l'efficacité du musée de la motoneige en tant que stratégie publicitaire. Cela est vrai. Toutefois, je ne crois pas que les témoins des appelants disaient qu'il existait un lien précis entre le musée de la motoneige et l'augmentation des ventes de Yorkton Distributors. Même s'ils avaient eu la compétence voulue pour exprimer leurs opinions, leurs témoignages n'auraient été que « la cerise sur le gâteau ». L'arrêt *Symes* montre clairement que le contribuable n'est pas obligé d'établir « un lien causal entre une dépense donnée et une recette donnée »²⁰, ni même de démontrer que la dépense a porté fruit.

[54] La véritable force de la preuve des appelants résidait en ce qu'elle démontrait que chaque entreprise élaborait son propre plan pour ses besoins publicitaires particuliers. Le « Big Dog Run » que M. Reeves a établi pour promouvoir les produits de Bayer et le projet « Field of Dreams » que Hudye Soil Services utilisait pour présenter sa marchandise servaient la même fin que celle qu'avait le musée de la motoneige pour Yorkton Distributors : attirer les clients. Dans la décision *Matt Harris*, le juge Rip (tel était alors son titre) a fait remarquer que les décisions commerciales relèvent des entrepreneurs et non de l'Agence du revenu du Canada :

L'administration fiscale n'a pas à dicter à un entrepreneur la manière de diriger son entreprise. Les dépenses de publicité peuvent prendre de nombreuses formes : radio, télévision, journaux (locaux, provinciaux ou nationaux), commandites ou acquisition d'équipes sportives, tournois, activités communautaires... — je pourrais continuer encore et encore. Une forme de publicité peut porter fruit pour une entreprise mais pas forcément pour une autre, même une concurrente. Chaque entreprise doit avoir toute liberté de choisir le support publicitaire de son choix²¹.

[55] Bien que l'avocat de l'intimée m'ait priée de le faire, je ne puis constater aucune distinction entre l'utilisation du musée de la motoneige par Yorkton Distributors et le fait, dans l'affaire *Matt Harris*, que l'entreprise forestière

²⁰ Paragraphe 57.

²¹ Précité, au paragraphe 50.

commanditait une voiture de course ou le fait, dans l'affaire *Ross*, qu'un courtier en valeurs mobilières possédait une écurie de pur-sang. S'il existe une telle distinction, c'est uniquement que, dans ce cas-ci, la preuve d'un lien entre l'activité de promotion et les clients de la société est encore plus forte que dans l'une ou l'autre de ces affaires. Je souscris à la prétention de l'avocat des appelants lorsqu'il affirme que le fait que Yorkton Distributors utilisait le musée de la motoneige en vue de promouvoir son entreprise n'est pas d'un genre différent, par exemple, du cas de la société pharmaceutique qui vante ses produits auprès de médecins sur le terrain de golf ou des grosses sociétés qui paient pour être des partenaires dans de gros événements sportifs. La stratégie de Yorkton Distributors consistait essentiellement à exploiter à son profit, sur le plan financier, un intérêt qu'Art et, par association, la société partageaient avec la clientèle.

[56] Eu égard aux circonstances dans leur ensemble, je conclus qu'en 2003 et en 2004, Yorkton Distributors a utilisé le musée de la motoneige en vue de tirer un revenu de son entreprise.

2. Les montants étaient-ils « raisonnables » en vertu de l'article 67?

[57] Dans l'arrêt *Hammill c. La Reine*, 2005 CAF 252, la Cour d'appel fédérale a fait une remarque incidente au sujet de l'application appropriée de l'article 67, à la suite de la décision rendue par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Stewart c. La Reine*, [2002] 2 R.C.S. 645, 2002 CSC 46. Le juge Noël a dit que « [...] lorsque les circonstances le justifient, [l'article 67] peut être invoqué pour refuser la déduction de la totalité d'une dépense, si son caractère déraisonnable est établi ». La cour a ajouté que « [c]et article [...] appelle plutôt un examen quantitatif de la dépense ».

[58] L'avocat de l'intimée a soutenu que les dépenses du musée de la motoneige étaient déraisonnables parce qu'elles dépassaient de beaucoup l'utilisation promotionnelle qui avait été faite du musée en 2003 et en 2004. Il se demandait pourquoi Yorkton Distributors n'avait pas tout simplement, par exemple, continué comme par le passé à louer des salles de réunion dans des hôtels et des tentes pour ses événements promotionnels ou pourquoi elle n'avait pas limité sa collection de motoneiges à celle de Jacques Villeneuve et à quelques autres motoneiges. N'aurait-il pas été plus raisonnable, a-t-il dit, qu'Art finance le coût du musée de la motoneige et que Yorkton Distributors loue les installations d'Art au fur et à mesure qu'elle en avait besoin?

[59] La première difficulté que présente cet argument, selon moi, est qu'il n'est pas étayé par les actes de procédure du ministre : la réponse indique que l'une des questions à trancher est de savoir si les dépenses étaient raisonnables en vertu de l'article 67, mais elle ne renferme aucune hypothèse de fait ni aucune autre allégation au sujet de la raison pour laquelle les montants dont la déduction était demandée, ou une partie de ces montants, n'étaient pas raisonnables. De fait, il n'y est même pas énoncé que les dépenses n'étaient pas raisonnables eu égard aux circonstances. Toutefois, à supposer qu'il incombait à Yorkton Distributors de démontrer que le montant des dépenses était raisonnable, je suis convaincue que la société a satisfait à son obligation. En réponse aux solutions proposées par l'avocat de l'intimée lors du contre-interrogatoire, Art a justifié la décision de la société en disant qu'il n'aurait pas été suffisant de n'avoir que quelques motoneiges, aussi célèbres soient-elles, afin de maintenir à long terme l'intérêt de l'ensemble des clients existants et éventuels de Yorkton Distributors. Quant à la location d'installations, cette stratégie, bien qu'elle soit moins coûteuse à court terme, comportait également un coût pour la société. La diversité de la collection de motoneiges et l'exposition des motoneiges dans des locaux se prêtant à la tenue d'événements faisaient du musée de la motoneige, contrairement à tous les autres emplacements locaux, un lieu par excellence pour la tenue d'événements promotionnels ayant des possibilités de croissance.

[60] J'ai une autre préoccupation à l'égard de l'argument de l'intimée : les solutions proposées vont à l'encontre du principe énoncé dans l'arrêt *Keeping c. La Reine*, 2001 CAF 182, à savoir qu'en appréciant le caractère raisonnable des dépenses en cause, « [...] ce n'est pas aux tribunaux de faire une appréciation rétrospective de la perspicacité commerciale d'un contribuable dont l'entreprise se révèle moins rentable que prévue »²². Dans cet arrêt, le juge Rothstein (tel était alors son titre) a ajouté que le juge du procès avait commis une erreur « [e]n fondant sa décision [que les dépenses déduites n'étaient pas raisonnables] sur les marges de profit, sur les débouchés et les coûts potentiels, ainsi que sur les méthodes de l'appelant quant à l'exploitation de son entreprise de distribution » — et ce, dans des circonstances où les efforts du contribuable avaient entraîné une perte.

[61] Étant donné qu'il est clair qu'Art possédait énormément d'expérience dans le domaine de la vente de semence et de produits chimiques agricoles, qu'il connaissait les concurrents de Yorkton Distributors et le marché local et qu'il avait

²² Paragraphe 5.

une bonne connaissance de sa clientèle, comment puis-je substituer mon jugement à celui de Yorkton Distributors en ce qui concerne la meilleure façon d'employer sa stratégie publicitaire? D'autres entreprises de la région utilisaient des événements similaires à des fins de promotion; de fait, elles tentaient de tirer parti de la situation par association au musée de la motoneige. Enfin, la société était rentable : contrairement au contribuable dans l'affaire *Keeping*, Yorkton Distributors avait toujours été une entreprise rentable dont les ventes, pour une raison ou une autre, n'allaient qu'en augmentant depuis le moment où l'entreprise avait commencé à utiliser le musée de la motoneige en tant qu'outil de promotion. Comme Art l'a dit :

[TRADUCTION]

[...] Pouvons-nous l'apprécier [l'efficacité de la stratégie] de quelque façon que ce soit? Je ne crois pas que, dans le domaine de la publicité, il soit possible d'apprécier — qu'il soit possible de dire, en toute honnêteté, que, pour chaque dollar — comme je le dis toujours, que pour chaque dollar que nous dépensons, il nous en revient peut-être dix à vingt, et ce, parce que notre entreprise est rentable²³.

[62] Dans l'examen approfondi qu'il a effectué de la jurisprudence portant sur l'article 67, l'avocat de l'intimée a renvoyé la Cour, entre autres, à la décision *Cipollone c. La Reine*, n° 94-54(IT)I, 24 août 1994 (C.C.I.). Dans cette décision, le juge Bowman avait rejeté comme étant déraisonnables les dépenses déduites par une soi-disant humoriste, « le D^r Phela Goldstein », lesquelles étaient de 6 693 \$ à 14 588 \$ au cours d'une période où les recettes étaient de 85 \$ à 3 653 \$. Tout en étant convaincue de l'existence d'une entreprise, selon la jurisprudence antérieure à l'arrêt *Stewart*, la Cour a conclu que les dépenses qui avaient été déduites pour des choses telles que des frais d'automobile et des vêtements étaient disproportionnées et, par conséquent, déraisonnables compte tenu des recettes générées par l'entreprise.

[63] Dans une décision récente rendue sous le régime de la procédure informelle, *Williams c. La Reine*, 2009 CCI 93, le juge Webb a conclu que les dépenses qui avaient été déduites par une garderie, par exemple pour des sous-traitants en vue d'aider la propriétaire unique dans ses tâches et pour la publicité qui était faite en vue de promouvoir ce qui était alors une entreprise défaillante, étaient « raisonnables », même si elles étaient bien supérieures aux recettes générées au cours des années d'imposition en cause.

²³ Transcription, page 227, lignes 14 à 20.

[64] Une conclusion similaire a été tirée dans un autre appel entendu sous le régime de la procédure informelle, *Ankrah c. La Reine*, 2003 CCI 413. Comme le juge Webb, le juge Woods a fondé sa décision sur l'interdiction énoncée dans la décision *Keeping*, à savoir qu'il ne fallait pas faire une appréciation rétrospective de la perspicacité commerciale du contribuable.

[65] Compte tenu des décisions susmentionnées, il est difficile de voir comment les dépenses qui ont été déduites par une entreprise qui a toujours été rentable, telle que Yorkton Distributors, dépenses qui étaient de beaucoup inférieures aux recettes globales, peuvent être considérées comme déraisonnables. Il est clair que chaque cas est un cas d'espèce.

[66] Pour revenir au critère de l'arrêt *Hammill*, il ne serait pas approprié, eu égard aux circonstances de l'espèce, de conclure que les dépenses que Yorkton Distributors a supportées étaient de quelque façon que ce soit déraisonnables.

Conclusion

[67] Pour les motifs susmentionnés, les appels que Yorkton Distributors a interjetés à l'égard des années d'imposition 2003 et 2004 sont accueillis avec dépens et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations conformément aux présents motifs du jugement.

[68] Cela étant, aucun avantage n'a été conféré à l'actionnaire de la société, Art Bilous, en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi. Par conséquent, l'appel qu'Art Bilous a interjeté à l'égard de l'année d'imposition 2004 est accueilli avec dépens et la nouvelle cotisation est annulée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de mars 2011.

« G. A. Sheridan »

Le juge Sheridan

Traduction certifiée conforme
ce 6^e jour de mai 2011.

Yves Bellefeuille, réviseur

RÉFÉRENCE : 2011 CCI 154

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2008-3986(IT)G; 2008-3987(IT)G

INTITULÉS : ART BILOUS c. SA MAJESTÉ LA REINE
et YORKTON DISTRIBUTORS
(1976) LTD. c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Regina (Saskatchewan)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 13 et 14 décembre 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge G. A. Sheridan

DATE DU JUGEMENT : Le 11 mars 2011

COMPARUTIONS :

Avocat des appelants : M^e Ronald Balacko
Avocat de l'intimée : M^e John Krowina

AVOCATS INSCRITS AUX DOSSIERS :

Pour les appelants :

Nom : Ronald Balacko

Cabinet : Rusnak, Balacko, Kachur et Rusnak
Yorkton (Saskatchewan)

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