

Dossier : 2013-604(IT)G

ENTRE :

YIU-CHO NGAI,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus les 23 et 24 mars 2016 ainsi que le 30 janvier 2017 à Toronto (Ontario). Observations écrites déposées par l'appelant le 3 avril 2017.

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^e Abba Chima

Avocat de l'intimée :

M^e Tony Cheung

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations (les « nouvelles cotisations ») établies au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2005 et 2006 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour réexamen et nouvelle cotisation, conformément aux motifs ci-joints.

Il n'y a pas d'adjudication quant aux dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour de janvier 2018.

« Don R. Sommerfeldt »

Juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme,
ce 16^e jour de juillet 2019.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2018 CCI 26

Date : 20180126

Dossier : 2013-604(IT)G

ENTRE :

YIU-CHO NGAI,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Les présents motifs concernent les appels déposés par Yiu-Cho Ngai à l'égard de ses années d'imposition 2005 et 2006. M. Ngai a fait l'objet de nouvelles cotisations pour ces années d'imposition par le ministre du Revenu national (le « ministre »), représenté par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), qui a refusé la déduction de certains frais. En particulier, au départ, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Ngai le 30 avril 2009 et, par la suite, après avoir examiné les avis d'opposition précédents de M. Ngai, a établi une autre nouvelle cotisation à son endroit, le 26 septembre 2011, pour accepter certains des frais (mais pas tous) qui avaient déjà été refusés.

II. LES POINTS EN LITIGE

[2] Les frais qui sont visés par les présents appels ont été classés par catégories et comptabilisés ainsi par la Couronne¹ :

¹ Voir le paragraphe 9 de la réponse de la Couronne.

2005

	<u>Selon la déclaration</u>	<u>Admis</u>	<u>Refusés</u>
Publicité	18 382 \$	7 563 \$	10 819 \$
Déduction pour amortissement	5 234 \$	0 \$	5 234 \$
Frais de véhicule à moteur	12 591 \$	11 323 \$	1 268 \$
Autres (frais de consultation et de commission)	<u>79 916 \$</u>	<u>22 022 \$</u>	<u>57 894 \$</u>
Total	116 123 \$	40 908 \$	75 215 \$

2006

	<u>Selon la déclaration</u>	<u>Admis</u>	<u>Refusés</u>
Publicité	31 690 \$	19 160 \$	12 530 \$
Déduction pour amortissement	3 928 \$	0 \$	3 928 \$
Frais juridiques, comptables et professionnels	9 730 \$	3 790 \$	5 940 \$
Frais de véhicule à moteur	11 870 \$	9 950 \$	1 920 \$
Frais de location	5 500 \$	0 \$	5 500 \$
Frais de déplacement	2 665 \$	0 \$	2 665 \$
Autres (frais de consultation et de commission)	<u>179 289 \$</u>	<u>12 269 \$</u>	<u>167 020 \$</u>
Total	244 672 \$	45 169 \$	199 503 \$

Ainsi, la question à trancher est de savoir si les frais mentionnés dans la colonne intitulée « Refusés » pouvaient être déduits par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005 ou 2006, le cas échéant.

[3] Pendant l'audition des présents appels, l'avocat de la Couronne a indiqué que cette dernière reconnaissait la déductibilité de certaines des dépenses déduites par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005 ou 2006, le cas échéant. Certaines de ces dépenses reconnues seront examinées dans les présents motifs.

III. LE CONTEXTE FACTUEL

[4] En 2005 et en 2006, M. Ngai était un courtier immobilier qui travaillait dans la région du Grand Toronto et dans les régions avoisinantes. Il a gagné des commissions et devait payer une partie importante de ses propres frais. En 2005 et en 2006, il a travaillé pour deux ou trois agences immobilières successivement. Ainsi :

- a) du 1^{er} janvier 2005 jusqu'au milieu de l'année 2005, il a travaillé pour Homelife CultureLink Realty Inc. (« Homelife Culture »);
- b) du milieu de l'année 2005 jusqu'à août ou septembre 2006, il a travaillé pour Homelife Gold Trade Realty Ltd. (« Homelife Gold »);
- c) à partir d'août ou de septembre 2006 jusqu'au 31 décembre 2006, il a travaillé pour Sutton Group-New Standard Realty Inc. (« Sutton Group »).

[5] Lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations à l'égard de M. Ngai, le ministre a présumé que ses commissions brutes en 2005 à 2006 s'élevaient à 154 678 \$ et à 380 953 \$, respectivement, et qu'il avait déclaré des commissions nettes pour ces deux années de 22 161 \$ et de 115 375 \$, respectivement.

[6] Comme je l'ai indiqué ci-dessus, le total des frais, établis dans les tableaux qui précèdent et déduits par M. Ngai étaient de 116 123 \$ pour 2005 et de 244 672 \$ pour 2006. Si ces totaux étaient soustraits des commissions brutes gagnées par M. Ngai pendant ces deux années (comme le présumait le ministre), les produits seraient de 38 555 \$ et de 136 281 \$, respectivement, qui sont supérieurs aux montants des commissions nettes que M. Ngai a apparemment déclarés pour 2005 et 2006 (c'est-à-dire les sommes de 22 161 \$ et de 115 375 \$, respectivement). Cela me donne à penser que M. Ngai peut avoir déduit, dans le calcul de ses revenus pour 2005 et 2006, d'autres frais qui n'ont pas été refusés en totalité ou en partie par l'ARC et qui ne sont donc pas visés par les présents appels.

[7] M. Ngai a déclaré dans son témoignage qu'en 2005, il vivait dans un appartement loué dans un sous-sol, mais qu'à l'été ou à l'automne 2006, il y avait eu une inondation, après quoi il avait loué un condominium de deux chambres et avait utilisé la deuxième chambre comme bureau pour son entreprise.

IV. ANALYSE

A. Les frais de véhicule à moteur et la déduction pour amortissement

[8] Dans le calcul des bénéfices tirés de son entreprise de courtage immobilier pour 2005 et 2006, M. Ngai a déduit des frais de véhicule à moteur et une déduction pour amortissement (la « DPA ») relativement à deux voitures, une BMW 1997 et une Mercedes-Benz 2003. L'ARC a admis la déduction des frais et de la DPA concernant la BMW, mais non pour la Mercedes-Benz, étant donné que l'ARC comprenait que M. Ngai n'était pas propriétaire de la Mercedes-Benz. Pendant l'audition des appels, M. Ngai a produit une copie d'un contrat de vente² indiquant qu'il avait acheté la Mercedes-Benz le 23 octobre 2003.

[9] Le dernier jour de l'audience, au moment de la présentation des observations orales, l'avocat de la Couronne a informé la Cour qu'en raison de la production du contrat de vente mentionné ci-dessus, la Couronne était disposée à reconnaître que M. Ngai était le propriétaire de la Mercedes-Benz en 2005 et en 2006 et qu'elle acceptait la déduction des frais de véhicule à moteur au sujet de la Mercedes-Benz [TRADUCTION] « tel qu'ils avaient été produits » (c'est-à-dire que les frais de véhicule à moteur indiqués par M. Ngai dans ses déclarations de revenus de 2005 et de 2006 concernant la BMW et la Mercedes-Benz seraient admis). L'avocat de la Couronne a également indiqué que les frais relatifs à la Mercedes-Benz avaient été établis en tenant compte du fait que M. Ngai l'avait utilisée 85 p. 100 du temps pour les besoins de l'entreprise en 2005, et 91 p. 100 du temps pour les besoins de l'entreprise en 2006. Par conséquent, l'avocat a indiqué que la Couronne était disposée à admettre la déduction de 85 p. 100 de la DPA, calculée de façon appropriée, pour 2005 et de 91 p. 100 de la DPA, calculée de la même façon, pour 2006. L'avocat de M. Ngai a souscrit à ce règlement pour cette question précise. La Cour y souscrit également.

B. Le loyer

[10] Dans le calcul de son revenu d'entreprise pour 2006, M. Ngai, à la première page de son État des résultats des activités d'une entreprise pour cette année-là, a déduit un loyer de 5 500 \$ et, à la deuxième page du même document, dans le

² Pièce A-2.

calcul du montant des frais d'utilisation de la résidence pour les besoins de l'entreprise, a déduit un loyer pour un espace de travail à la maison de 3 039,06 \$³.

[11] Durant son interrogatoire principal, M. Ngai a déclaré que ce loyer concernait le bureau qu'il tenait dans la deuxième chambre d'une unité condominiale louée. Le loyer total pour toute l'unité était de 1 250 \$ par mois. Il a dit que, dans le calcul de ses revenus pour 2006, il avait déduit un loyer de 5 500 \$. Pendant son interrogatoire principal, il n'a rien dit au sujet de l'autre montant qu'il avait également déduit, c'est-à-dire les 3 039,06 \$.

[12] Bien que l'interrogatoire principal de M. Ngai ait été presque terminé à la fin du premier jour de l'audience, le matin du deuxième jour, son avocat a demandé que l'interrogatoire principal reprenne pour préciser le loyer déduit par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2006. La Cour ayant fait droit à cette demande, M. Ngai a déclaré que le montant du loyer payé par lui pour l'unité condominiale de deux chambres était en fait de 1 430 \$ par mois, comme l'attestait le chèque n° 313 daté du 15 septembre 2006, de 1 430 \$, et était payable à Gina Cheng Nga Wong⁴. M. Ngai a déclaré que la partie de l'espace utilisé pour son entreprise représentait 37,3 p. 100 de l'espace total, ce qui entraînait une déduction pour l'année de 5 500 \$, puisqu'il avait loué le logement pour les 12 mois de 2006. Mathématiquement parlant, cela ne fonctionne pas, puisque, lorsque j'ai multiplié 1 430 \$ par 0,373 puis par 12, le résultat était de 6 400,68 \$, et non de 5 500 \$. De plus, la déclaration de M. Ngai selon laquelle il avait loué l'unité condominiale de deux chambres pour les 12 mois de 2006 n'est pas cohérente avec son témoignage selon lequel il avait vécu dans un appartement loué dans un sous-sol jusqu'à ce qu'il soit inondé à l'été ou à l'automne 2006⁵ ou avec une déclaration faite à un fonctionnaire de l'ARC selon laquelle il avait vécu dans

³ Pièce A-3, onglet 44 (voir l'État des résultats des activités d'une entreprise de deux pages inclus avec la T1 Générale 2006 – Déclaration de revenus et de prestations de M. Ngai). La deuxième page de ce document indique qu'en 2006, N. Ngai a payé un loyer de 12 156,23 \$ et que, de ce montant, une somme de 9 117,17 \$ a été attribuée à son usage personnel des lieux loués, ce qui a entraîné une déduction nette de 3 039,06 \$ (c'est-à-dire 12 156,23 \$ - 9 117,17 \$).

⁴ Pièce A-4.

⁵ Voir le paragraphe 7 ci-dessus. Il règne une incertitude quant au moment de l'inondation qui a amené M. Ngai à quitter son appartement situé dans un sous-sol, puisqu'il a déclaré, dans une lettre datée du 11 mars 2009, qu'une inondation en août 2005 avait endommagé certains de ses dossiers; voir la pièce A-3, onglet 36. Il subsiste un doute quant à savoir si c'est la même inondation qui l'a amené à quitter l'appartement en question.

l'appartement situé dans un sous-sol en 2005 et pendant la première moitié de l'année 2006 et dans l'unité condominiale pendant la deuxième moitié de l'année 2006⁶.

[13] Pendant son contre-interrogatoire, M. Ngai a reconnu que, dans le calcul de son revenu d'entreprise pour 2006, s'il avait le droit de déduire le loyer de 3 039,06 \$ au titre des frais d'utilisation de la résidence pour les besoins de l'entreprise, il n'avait pas le droit de déduire également le loyer de 5 500 \$ au titre du bureau dans la deuxième chambre de son unité condominiale louée.

[14] Lorsque M. Ngai a été réinterrogé, après son contre-interrogatoire, il a déclaré que le loyer de 5 500 \$ ne concernait pas son bureau à la maison. Il avait plutôt versé le montant de 5 500 \$ à Homelife Gold, à titre de loyer pour l'utilisation d'un bureau à l'établissement de cette agence immobilière. Toutefois, il n'a produit aucun document corroborant le fait que le paiement de 5 500 \$ avait été effectué à Homelife Gold. Il a laissé entendre que la partie applicable de ce montant avait été soustraite de chaque chèque mensuel de commission que Homelife Gold lui avait remis. Toutefois, aucune preuve documentaire ne confirme que le loyer était soustrait des commissions.

[15] Compte tenu des explications contradictoires données par M. Ngai et en raison de son omission de produire des documents pour confirmer que le paiement de 5 500 \$ avait réellement été payé à Homelife Gold, M. Ngai ne s'est pas acquitté de son fardeau de prouver que le montant avait été payé à titre de loyer pour des locaux d'entreprise.

C. Les frais de déplacement

[16] Dans le calcul de son revenu d'entreprise en 2006, M. Ngai a déduit la somme de 2 665 \$ qui représentait le coût de deux billets d'avion aller-retour de Toronto à Hong Kong⁷. M. Ngai a expliqué qu'il était allé à Hong Kong pour rencontrer John Leung, qui cherchait un bien immeuble commercial à Toronto qu'il pourrait louer. Il a dit qu'il espérait susciter l'intérêt de M. Leung à l'égard d'un bâtiment à Toronto et qu'il avait emmené un associé, Alvin Young, qui était

⁶ Questionnaire d'entrevue, pièce A-3, onglet 35, p. N9. Il semble que l'entrevue s'est déroulée au téléphone, par étapes, le 28 février, le 6 mars et le 25 mars 2008.

⁷ Courriel daté du 21 novembre 2006 et reçus datés du 28 novembre 2006 de Hyatt Vacation Ltd.; voir la pièce A-3, onglet 15.

un constructeur et qui pouvait l'aider à promouvoir son entreprise (celle de M. Ngai) auprès de M. Leung. En d'autres termes, selon M. Ngai, M. Young avait participé au voyage afin de faciliter l'entreprise de M. Ngai. Par conséquent, M. Ngai avait payé et déduit le tarif aérien pour M. Young et lui-même. J'accepte le fait que M. Ngai avait effectué le voyage à Hong Kong pour les besoins de son entreprise. Toutefois, comme M. Ngai a choisi de ne pas appeler M. Young comme témoin, son témoignage quant à la raison du déplacement de M. Young à Hong Kong n'a pas été corroboré.

[17] M. Leung a envoyé une lettre à M. Ngai après le retour de ce dernier au Canada. La lettre comportait la déclaration suivante :

[TRADUCTION]

De plus, votre client M. Alvin Young est venu à la réunion pour nous montrer comment son expertise, en tant que constructeur, peut permettre à sa société de construire une nouvelle installation de 100 000 pieds carrés à Toronto, Canada, pour notre société⁸.

Selon la déclaration qui précède, il semble que M. Young a participé au voyage pour promouvoir sa propre entreprise et non celle de M. Ngai. Il n'était donc pas approprié pour M. Ngai de déduire le coût du billet d'avion de M. Young, de sorte que le coût d'un seul billet d'avion (c'est-à-dire 1 332,50 \$), et non de deux billets, pouvait être déduit dans le calcul des revenus de M. Ngai pour 2006.

D. Les frais juridiques, comptables et professionnels

[18] Dans le calcul de son revenu d'entreprise pour 2006, M. Ngai a déduit divers montants apparemment versés pour des services juridiques et comptables ainsi que d'autres services professionnels. Au départ, l'ARC a refusé la déduction d'un grand nombre de ces frais, puisqu'ils n'étaient pas justifiés par une documentation appropriée pour démontrer que les frais avaient été engagés ou pour confirmer qu'ils concernaient l'entreprise de M. Ngai. Les dépenses les plus importantes étaient des montants versés à la conseillère juridique de M. Ngai, M^e Anita Leung, apparemment pour des services juridiques concernant son entreprise. M. Ngai a expliqué que M^e Leung lui facturait une provision mensuelle de 467,29 \$ (plus la

⁸ Lettre datée du 23 décembre 2006 de John Leung, directeur général, Asia Pacific of Magic Star Engineering Limited; voir la pièce A-1, onglet 22.

TPS)⁹, en échange de laquelle elle lui offrait divers conseils juridiques ainsi que d'autres services juridiques de temps à autre, au besoin. Certains de ces versements mensuels étaient justifiés par des factures et ont été acceptés par l'ARC pendant la vérification¹⁰.

[19] Les paiements qui n'étaient pas appuyés par une facture mensuelle ont été rejetés au départ par l'ARC. L'élément le plus important de cette catégorie était le montant de 4 672,90 \$ (ou 5 000 \$, y compris la TPS) qui a été payé par M. Ngai à sa conseillère juridique, M^e Leung, le 21 avril 2006. M. Ngai n'a pas produit de facture ou une autre documentation pour expliquer la nature de ce paiement ni n'a appelé M^e Leung comme témoin pour fournir une explication à cet égard. Une copie du chèque oblitéré a été produite¹¹, de sorte que l'ARC a reconnu que le paiement avait été effectué; cependant, rien sur le chèque n'indiquait si le paiement était lié à des services concernant l'entreprise de courtage immobilier de M. Ngai ou à des services concernant autre chose, comme sa récente faillite, un problème matrimonial, une lésion corporelle ou une question relative à un véhicule à moteur.

[20] M. Ngai n'a pas fourni suffisamment d'éléments de preuve pour attester, selon la prépondérance des probabilités, que le paiement de 4 672,90 \$, du 21 avril 2006, concernait son entreprise de courtage immobilier. Par conséquent, ce montant n'était pas déductible.

[21] Divers petits montants versés en 2006 à d'autres professionnels ont également été déduits, et une partie de ces montants a été admise par l'ARC, alors que le reste a été refusé. Pendant ses observations orales, l'avocat de la Couronne a déclaré que l'ARC reconnaissait tous les montants déduits en 2006 concernant les frais juridiques, comptables et professionnels, sauf le paiement de 4 672,90 \$ effectué le 21 avril 2006 par M. Ngai à M^e Leung. Je comprends que les déductions qui ont été reconnues à l'audience et qui n'avaient pas déjà été admises par l'ARC concernent les paiements suivants¹² :

⁹ Pièce A-1, onglet 21; pièce A-3, onglet 8.

¹⁰ Des photocopies de certains des chèques oblitérés remis par M. Ngai à M^e Leung (de même que des photocopies de certains relevés bancaires) se trouvent dans la pièce A-1, derrière l'onglet 20.

¹¹ Pièce A-1, onglet 20, vingt et unième et vingt-deuxième pages depuis le début.

¹² Document de travail de l'ARC au sujet des frais juridiques, comptables et professionnels pour 2006; voir la pièce R-1, onglet 5. Ce document de travail indique que le montant de 40 \$ versé le 24 mai 2006 à l'égard de R.H. Small Claim avait été corroboré par des

<u>Bénéficiaire</u>	<u>Date</u>	<u>Montant</u>
Anita Leung	Le 6 janvier 2006	188,67 \$
Anita Leung	Le 10 mai 2006	467,29 \$
R.H. Small Claim	Le 24 mai 2006	40,00 \$
Anita Leung	Le 13 juin 2006	<u>467,29 \$</u>
Total		1 163,25 \$

E. La publicité

[22] Avant d'analyser les frais de publicité spécifiques qui sont en litige, il serait utile d'examiner certains principes juridiques qui peuvent limiter la déductibilité des dépenses. Il est bien connu que, dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré d'une entreprise :

- a) l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹³ (la « LIR ») interdit la déduction des dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise;
- b) l'alinéa 18(1)h) de la LIR interdit la déduction de nombreux frais personnels ou de subsistance du contribuable;
- c) l'article 67 de la LIR interdit la déduction d'une dépense à l'égard de laquelle un montant est déductible par ailleurs, sauf dans la mesure où cette dépense était raisonnable dans les circonstances;
- d) le paragraphe 67.1(1) de la LIR permet la déduction de seulement 50 p. 100 de certaines dépenses qui seraient par ailleurs déductibles concernant la consommation humaine d'aliments, de boissons ou de services de divertissement.

[23] La Cour d'appel fédérale a formulé une observation utile dans l'arrêt *Stapley*, qui traitait de l'application du paragraphe 67.1(1) de la LIR à un agent immobilier qui avait donné à ses clients des chèques-cadeaux échangeables contre des repas et des boissons, de même que des billets pour des manifestations

documents justificatifs et qu'il était raisonnable dans les circonstances; toutefois, le montant figurait dans la colonne intitulée [TRADUCTION] « Refusés », plutôt que dans la colonne intitulée [TRADUCTION] « Admis ». Il semble que l'ARC peut avoir eu l'intention de permettre la déduction de 40 \$, mais qu'elle l'a indiqué par inadvertance dans la mauvaise colonne du tableau de son document de travail.

¹³ *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, ch. 1 (5^e supp), dans sa version modifiée.

sportives et des concerts, bien qu'il n'eût pas accompagné ses clients pour consommer ces repas et ces boissons ou pour assister aux divertissements. L'arrêt portait principalement sur l'interprétation du paragraphe 67.1(1), mais la Cour d'appel fédérale a formulé quelques commentaires généraux sur la publicité et la promotion :

[...] à mon avis, il me semble injuste de réduire les déductions de l'intimé [c.-à-d. celles de l'agent immobilier] de moitié. Il aurait pu acheter des fleurs ou des livres à ses clients et déduire la totalité de ces frais. De la même manière, il aurait pu « déduire » l'intégralité des remises consenties à ses clients sur ses commissions ou des cadeaux en argent versés à ses clients. Ainsi, dans sa forme actuelle, le paragraphe 67.1 entrave les décisions commerciales des contribuables et plus particulièrement, la manière dont ils peuvent répartir leur budget de commercialisation. Cette disposition les incite à éviter d'acheter des chèques-cadeaux échangeables contre des repas et des billets de divertissement en vue de tisser et de maintenir les relations avec leurs clients¹⁴.

Bien que l'énoncé qui précède ait été une remarque incidente, il est pertinent à l'égard du présent appel, puisqu'il indique que les cadeaux en espèces et les remises de commissions immobilières peuvent être déductibles s'ils sont raisonnables dans les circonstances et s'ils sont accordés pour tirer un revenu plutôt que pour servir un objet personnel ou un autre objet non commercial.

[24] Dans le contexte de la publicité et de la promotion, certains des principes législatifs qui précèdent ont été expliqués ainsi dans la décision *Ace Salvage* :

[TRADUCTION]

En fait, la *Loi de l'impôt sur le revenu* présuppose l'application d'un impôt sur tout le revenu d'entreprise, réduit seulement par les déductions prévues et permises. Il faut démontrer que les fonds dépensés [...] l'ont été pour tirer un revenu pour [...] l'entreprise. La Cour reconnaît qu'il n'y a probablement pas de catégorie plus impalpable que « la publicité et la promotion » et que, de façon générale, Revenu Canada a effectivement interprété les lois fiscales de façon souple et généreuse pour permettre que les paramètres concernant cette catégorie comprennent une vaste gamme d'éléments tangents ou ayant un lien indirect¹⁵.
[Souligné dans l'original.]

¹⁴ *La Reine c. Stapley*, 2006 CAF 36, par. 30. Voir également *Arthurs c. La Reine*, 2003 CCI 636, par. 17, qui mentionne qu'un petit cadeau à un associé peut être déductible.

¹⁵ *Ace Salvage Alberta Ltd. v. MNR*, [1985] 2 CTC 2277, 85 DTC 568 (CCI), par. 14.

Dans le contexte des principes susmentionnés, j'examinerai les divers frais de publicité déduits par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005 et 2006.

(1) 2005

[25] Dans le calcul de ses revenus pour 2005, M. Ngai a déduit certains frais de publicité, qui comprenaient les suivants¹⁶ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Cadeaux	10 537,54 \$
Commercialisation	394,08 \$
Affichage	199,10 \$
Certificat d'information	706,05 \$
<i>Ming Pao Daily</i> ¹⁷	1 277,94 \$
Commandite	<u>500,00 \$</u>
Total	13 614,71 \$

L'ARC a refusé au départ la déduction de toutes les dépenses susmentionnées, mais après avoir examiné les documents soumis par M. Ngai, elle a accepté la déduction au complet des frais relatifs à la commercialisation, à l'affichage, au certificat d'information et au *Ming Pao Daily*, tout en continuant de refuser la plupart des cadeaux et des montants de commandite.

a) Les cadeaux

[26] Les dépenses de publicité alléguées qui ont été catégorisées comme des cadeaux comprenaient des cadeaux monétaires et des cadeaux de marchandises haut de gamme, dont les bénéficiaires ainsi que les montants ou les valeurs sont énoncés ci-dessous¹⁸ :

<u>Nom</u>	<u>Montant</u>
Jeannie Lee	1 050,00 \$
Shirley Chan	264,00 \$
Jenny Chan	603,00 \$
M. Ansari	1 000,00 \$

¹⁶ Le tableau des frais de publicité pour 2005 provient de la pièce R-1, onglet 1, p. 1.

¹⁷ Il s'agissait d'un journal de langue chinoise dans lequel M. Ngai faisait régulièrement de la publicité.

¹⁸ Le tableau des cadeaux pour 2005 provient de la pièce R-1, onglet 1, p. 1.

Eda Wong	300,00 \$
Kevin Yu	1 500,00 \$
KamKong Wu	400,00 \$
Vancy Chu	2 000,00 \$
Les propriétaires de Lorema Inc.	<u>1 296,00 \$</u>
Total	8 413,00 \$

L'ARC a initialement proposé de refuser la déduction de chacun des cadeaux susmentionnés. En réponse à la lettre de proposition de l'ARC, M. Ngai a présenté d'autres renseignements et documents à l'appui pour corroborer la nature commerciale de trois des dépenses. Par conséquent, l'ARC a admis la déduction de cadeaux ou de frais consentis à Shirley Chan (264 \$), à Eda Wong (300 \$) et à KamKong Wu (400 \$), à titre de frais qui étaient raisonnables dans les circonstances ou qui auraient dû se voir accorder le bénéfice du doute¹⁹.

(i) Jeannie Lee (1 050 \$)

[27] Après le dépôt par M. Ngai d'avis d'opposition concernant les nouvelles cotisations établies le 30 avril 2009, la Division des appels de l'ARC a permis la déduction du montant de 1 050 \$ payé par M. Ngai à Jeannie Lee²⁰.

(ii) Jenny Chan (603 \$)

[28] La dépense susmentionnée de 603 \$ concernant Jenny Chan était apparemment liée à l'achat de bijoux par M. Ngai chez Eternity Jewellery. M. Ngai a déclaré qu'il avait donné les bijoux à un client, Jun Yang, qui était le propriétaire de Kwan Shun Meat Wholesale et qui, en utilisant les services de courtage de M. Ngai, avait acheté une unité industrielle située au 110, promenade Dynamic, n° 55²¹.

[29] Les détails concernant l'achat des bijoux ne sont pas clairs. Dans un document non daté que M. Ngai a fourni à l'ARC, il a déclaré que la dépense de 603 \$ visait un remboursement pour des bijoux qu'il avait achetés d'un ami de Jenny Chan²². Cela semble être quelque peu (mais pas précisément) conforme à

¹⁹ Pièce R-1, onglet 1, p. 2, note IV.

²⁰ Chèque n° 152, daté du 25 janvier 2005, dans la pièce A-3, onglet 45, p. 3; Rapport sur une opposition, pièce R-1, onglet 11, p. 37.

²¹ Pièce A-3, onglet 40, p. 2; les observations de l'appelant déposées le 3 avril 2017, p. 1.

²² Pièce A-3, onglet 40, p. 2.

une déclaration formulée par M. Ngai à l'agent des appels de l'ARC, selon laquelle le paiement était un remboursement à Jenny Chan pour des bijoux qui avaient été achetés en son nom et qui avaient été donnés à Jun Yang²³. Toutefois, dans les observations écrites déposées par l'appelant le 3 avril 2017, M. Ngai a déclaré que Jenny Chan était la propriétaire d'Eternity Jewellery et qu'il lui avait acheté les bijoux en question²⁴. Ainsi, la question de savoir si Eternity Jewellery était la propriété de Jenny Chan ou de son ami n'est pas claire.

[30] M. Ngai a fourni une copie du chèque de 603 \$ émis le 1^{er} avril 2005 à Jenny Chan²⁵, mais la ligne du chèque réservée aux notes (ou à la description) a été laissée en blanc. Ainsi, l'objet de l'émission du chèque n'est pas manifeste au vu du chèque. M. Ngai n'a fourni ni une facture, ni un reçu, ni un autre document pour corroborer l'achat des bijoux ou l'objet commercial prétendu de l'achat ni n'a appelé Jenny Chan ou Jun Yang à témoigner. Par conséquent, M. Ngai n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, que la somme de 603 \$ avait été consacrée à une fin commerciale.

(iii) M. Ansari (1 000 \$)

[31] Le cadeau de 1 000 \$ donné à M. Ansari a été fait au moyen d'un chèque, dont une photocopie a été déposée en preuve²⁶. L'annotation dans le coin inférieur gauche du chèque indiquait clairement qu'il s'agissait d'un cadeau de mariage. M. Ngai a déclaré que le bénéficiaire du chèque (c'est-à-dire le marié) était le fils d'une importante relation d'affaires, de sorte que le cadeau, ainsi que sa présence au mariage, avait une fin de promotion d'entreprise.

[32] La thèse de l'ARC était que le cadeau avait été fait pour une fin personnelle plutôt que commerciale²⁷. L'avocat de la Couronne m'a renvoyé à la décision *Samaan*, dans laquelle le juge Paris a déclaré ce qui suit :

[...] lorsqu'on l'a interrogé au sujet de certaines déductions relatives à l'achat d'alcool, il [c.-à-d. M. Samaan] a mentionné qu'il avait emporté cet article à une fête à laquelle il avait été invité avec des amis. Il a affirmé qu'il avait distribué des cartes professionnelles à cette fête et qu'il avait donc estimé que l'alcool qu'il

²³ Pièce R-1, onglet 11, p. 37.

²⁴ Observations de l'appelant déposées le 3 avril 2017, p. 1.

²⁵ Chèque n° 174, daté du 1^{er} avril 2005, pièce A-3, onglet 10, p. 3; onglet 45, p. 11.

²⁶ Pièce A-1, onglet 7; pièce A-3, onglet 10, p. 3 et onglet 45, p. 11.

²⁷ Pièce R-1, onglet 11, p. 37.

avait acheté constituait une dépense d'entreprise. Il appert cependant que l'appelant a offert l'alcool en cadeau à son hôte [celui de M. Samaan] par suite d'une invitation à une rencontre sociale, laquelle n'avait aucun lien avec son entreprise. La distribution de cartes professionnelles dans le cadre d'une réception à caractère personnel ne peut avoir pour effet de convertir cette dépense manifestement personnelle en une dépense d'entreprise²⁸.

[33] Une autre décision contenant des commentaires utiles est la décision *Ace Salvage*, laquelle traitait d'une société qui exploitait une entreprise de récupération et de vente de ferraille et qui, dans le calcul de ses revenus, avait déduit des dépenses relatives aux courses de chevaux, au motif qu'il s'agissait de la principale méthode de publicité dans l'industrie de la ferraille. La Cour a déclaré que :

²⁸ *Samaan c. La Reine*, 2011 CCI 362, par. 8.

[TRADUCTION]

Je n'ai aucun doute [...] qu'une partie des activités entourant les courses de chevaux permettait d'obtenir des contacts, de l'information, des noms de clients potentiels et de l'aide qui profitait à l'entreprise de récupération. Mais on pourrait facilement soutenir que [le président de la société contribuable], un homme très aimable et sympathique, qui va sortir prendre un café, tondre sa pelouse ou assister à un mariage aurait pu (et a probablement) fait la même chose, peut-être aussi au même degré. Toutefois, on ne peut *pas* soutenir (sauf peut-être dans des circonstances les plus exceptionnelles qui ne sont pas évidentes pour moi) que le fait de sortir prendre un café, de tondre sa pelouse ou d'assister à un mariage avait « pour *but* de tirer un revenu de l'entreprise de récupération ». [...] On pourrait soutenir qu'une faible partie du coût pour ce faire (café, pelouse, mariage) qui pourrait être directement et clairement associé aux activités de production de revenu de la société pourrait relever de cette dernière, mais aucun effort limité de ce genre n'a été précisé dans le cadre du présent appel. Une telle proposition serait nécessaire en tout état de cause afin de respecter le critère du « caractère raisonnable » prévu à l'article 67 de la Loi²⁹. [Italiques dans l'original; non souligné dans l'original.]

[34] Je suis d'avis que, comme la fête à laquelle a assisté M. Samaan dans l'affaire susmentionnée portant son nom, le mariage de la famille Ansari auquel a assisté M. Ngai était une fonction sociale, et non une fonction d'entreprise, et que le cadeau de mariage avait une fin personnelle et non commerciale. Ce point de vue est appuyé par les commentaires que l'on trouve dans l'extrait qui précède, tiré de la décision *Ace Salvage*, quant à la présence d'un contribuable à un mariage. En outre, M. Ngai n'a pas appelé l'un des Ansari (le père ou le fils) à témoigner et il n'a pas fourni suffisamment d'éléments de preuve pour établir, selon la prépondérance des probabilités, que le cadeau de mariage avait été fait pour une fin commerciale. De plus, M. Ngai n'a pas prouvé que, dans le calcul des revenus tiré de son entreprise de courtage immobilier, il était raisonnable dans les circonstances de déduire un cadeau de mariage de 1 000 \$.

(iv) Kevin Yu (1 500 \$)

[35] L'ARC a initialement refusé la déduction du cadeau de 1 500 \$ payé à Kevin Yu. Toutefois, lorsque la Division des appels a examiné l'avis d'opposition et les documents justificatifs, elle a permis la déduction³⁰.

²⁹ Décision *Ace Salvage*, précitée, note 15, par. 14.

³⁰ Pièce R-1, onglet 11, pp. 37 et 39.

(v) Vancy Chu (2 000 \$)

[36] Le paiement de 2 000 \$ à Vancy Chu a été fait au moyen d'un chèque daté du 23 décembre 2005 et portant la mention [TRADUCTION] « cadeau » dans le coin inférieur gauche³¹. Lors de son témoignage, M. Ngai a déclaré qu'il avait versé les 2 000 \$ à M^{me} Chu pour lui rembourser certains frais de déplacement qu'elle avait engagés en son nom (à lui) pour un voyage qu'il avait fait en Alberta en 2005. En particulier, elle avait acheté un billet d'avion pour lui, l'avait accueilli chez elle et avait mis un véhicule à sa disposition. M. Ngai n'a pas présenté de copie de quelque reçu ou facture que ce soit pour corroborer l'une ou l'autre des dépenses. M. Ngai a déclaré qu'il avait des amis ou des clients en Ontario qui étaient intéressés par le marché immobilier de l'Alberta, mais il semble qu'il ne travaillait pas avec des acheteurs sérieux lorsqu'il s'était rendu en Alberta. En outre, M. Ngai n'avait pas de permis de l'Alberta à titre d'agent ou de courtier immobilier.

[37] L'un des éléments apparemment déduits par M. Ngai en 2005 qui a été consigné comme un cadeau était une dépense en espèces de 2,95 \$ le 10 octobre 2005 au Royal Tyrrell Museum³², qui se trouve à environ 140 km au nord-est de Calgary. Interrogé à l'audience au sujet de cette dépense, M. Ngai a déclaré qu'il n'avait pas visité le musée et qu'il n'avait aucun souvenir de la dépense. Il n'a pas pu expliquer comment la dépense de 2,95 \$ en est venue à être déduite dans le calcul de ses revenus. Si M. Ngai a réellement visité le musée en Alberta, cela indique que son voyage en Alberta peut ne pas avoir été fait exclusivement (ou peut-être pas du tout) pour les besoins de l'entreprise.

[38] Puisque M. Ngai n'a fourni aucun document pour appuyer la nature commerciale de son déplacement en Alberta et n'a pas appelé M^{me} Chu comme témoin corroborant, il n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, que le cadeau de 2 000 \$ ou son remboursement (selon la catégorisation que l'on en fait) en 2005 avait une nature commerciale.

(vi) Les propriétaires de Lorema Inc. (1 296 \$)

[39] Le dernier cadeau énuméré au tableau du paragraphe 26 ci-dessus, de 1 296 \$, était un paiement effectué le 20 juillet 2005 à Holt Renfrew pour

³¹ Pièce A-3, onglet 10, p. 3, et onglet 45, chèque n° 237.

³² Pièce R-1, onglet 1, p. 3.

l'achat d'un sac à main Louis Vuitton que M. Ngai avait donné au propriétaire (ou à l'un des propriétaires) de Lorema Inc. (« Lorema »), qui était l'un de ses clients³³. À un moment donné pendant le processus de vérification ou d'appel, M. Ngai a informé l'ARC que Lorema était la propriétaire et la vendeuse de lieux commerciaux décrits comme le 110, promenade Dynamic, n^{os} 55 à 57, dont la vente avait été conclue le 1^{er} mars 2005³⁴, ce qui avait entraîné le versement d'une commission à M. Ngai, pour laquelle il souhaitait exprimer sa reconnaissance³⁵. M. Ngai a adopté la même position dans les observations écrites qu'il a déposées le 3 avril 2017³⁶. Il semble que M. Ngai ou son représentant, Patrick Morris, ait informé l'ARC que la propriétaire des trois unités du 110, promenade Dynamic, était Lorema; toutefois, les sommaires d'inscription immobilière produits par M. Ngai montrent que la vendeuse de ces unités était 767541 Ontario Inc. (« 767ON »)³⁷. Il est possible que Lorema et 767ON aient un propriétaire commun; cependant, rien dans la preuve ne l'indique³⁸.

[40] À une autre occasion, M. Ngai a avisé l'ARC que le propriétaire (dans les deux prochaines phrases, appelé le « propriétaire »), ou l'un des propriétaires, de Lorema possédait une BMW 328i 1997. Au moment où le propriétaire avait été frappé par le cancer et ne pouvait plus conduire et où le véhicule de M. Ngai était devenu de moins en moins fiable et de plus en plus coûteux à conduire, le propriétaire avait prêté sa voiture à M. Ngai. Pour exprimer sa reconnaissance pour le prêt de la voiture, M. Ngai avait acheté le sac à main et l'avait donné à la femme du propriétaire³⁹. Lorsque l'ARC a souligné le caractère apparemment incohérent

³³ La facture de Holt Renfrew dans la pièce A-3, onglet 10, montre que le prix du sac à main était de 1 200 \$ et que la taxe de vente provinciale était de 96 \$.

³⁴ Pièce A-1, onglet 6, p. 3; pièce A-3, onglet 40, élément 2.

³⁵ Pièce A-1, onglet 1, p. 1; pièce R-1, onglet 11, p. 37.

³⁶ Observations écrites de l'appelant déposées le 3 avril 2017, p. 1.

³⁷ Pièce A-1, onglet 10; pièce A-3, onglet 40, élément 2. Les sommaires d'inscription énoncés à la pièce A-1, onglet 10, montrent que l'agence immobilière est Sutton West Realty Inc.; les sommaires d'inscription indiqués à la pièce A-3, onglet 40, élément 2, montrent que l'agence immobilière est Sutton Group (selon la définition du sous-paragraphe 4c) qui précède). Rien ne dépend du fait que les sommaires d'inscription ont été fournis par différentes agences immobilières, en particulier parce qu'elles semblent liées.

³⁸ Sur les copies des sommaires d'inscription immobilière figurant à la pièce A-3, onglet 40, élément 2, le nom « Lorema Inc. » a été écrit à la main près du nom « 767541 Ontario Inc. » auquel il est lié par une ligne. Toutefois, il n'y a pas de mention sur le document pour décrire la relation réelle, le cas échéant, entre ces deux sociétés.

³⁹ Pièce A-1, onglet 6, pp. 2 et 3, par. 1.03 et 1.03.1.

des explications de M. Ngai, ce dernier, par l'entremise de son représentant, a expliqué que le propriétaire de Lorema et celui de la BMW 328i 1997 étaient la même personne⁴⁰. Toutefois, dans les observations écrites qu'il a déposées le 3 avril 2017, l'appelant a déclaré que c'est un sac à main différent (acheté le 15 mai 2006) qui avait été donné au propriétaire de la BMW 328i 1997⁴¹.

[41] Pour ajouter à l'incertitude, dans un document sans date que M. Ngai a présenté à l'ARC, il a déclaré que la dépense de 1 296 \$ chez Holt Renfrew en 2005 était [TRADUCTION] « un cadeau pour remercier le propriétaire de la BMW 328 de lui avoir permis d'utiliser son véhicule ». Dans le même document, à la page suivante, il a affirmé exactement la même chose au sujet d'une dépense de 1 404 \$ chez Holt Renfrew en 2006⁴².

[42] Comme l'ARC, je suis troublé par les explications différentes fournies par M. Ngai quant à la raison pour laquelle, et le moment auquel, il a donné un sac à main (ou peut-être deux sacs à main) à la femme de celui qui était propriétaire de Lorema et de la BMW 328i 1997.

[43] En dehors de la confusion découlant des nombreuses explications fournies par M. Ngai quant au sac à main Louis Vuitton acheté le 20 juillet 2005 chez Holt Renfrew et au deuxième sac à main Louis Vuitton acheté le 15 mai 2006, également chez Holt Renfrew, un autre point à examiner est soulevé dans la décision *Rail*, où le juge McArthur a déclaré ce qui suit :

[...] [l'appelant/le contribuable] cherche à déduire des cadeaux aux employés (la majorité des cadeaux était destinée à son ex-conjointe) qui comprenaient des parfums, des bijoux, coiffeur, cosmétiques, des accessoires pour bébé, de l'alcool et des vêtements achetés chez différents magasins haut de gamme. Ces items apparaissent clairement comme des dépenses à caractère personnel et, en tous les cas, déraisonnables⁴³.

Bien que M. Ngai ne semble pas être lié à la bénéficiaire de l'un ou l'autre des sacs à main Louis Vuitton, il n'a pas fourni d'éléments de preuve convaincants pour établir, selon la prépondérance des probabilités, la fin commerciale alléguée du

⁴⁰ Pièce A-1, onglet 6, p. 3, par. 1.03.1. Selon ce que je peux dire, rien dans la preuve n'indique le ou les noms du ou des propriétaires de Lorema et de la BMW 328i 1997.

⁴¹ Observations écrites de l'appelant déposées le 3 avril 2017, p. 2.

⁴² Pièce A-3, onglet 40, p. 2 (déclaration relative à 2005) et p. 3 (déclaration relative à 2006).

⁴³ Décision *Rail c. La Reine*, 2011 CCI 130, par. 39.

cadeau. La bénéficiaire n'a pas été appelée comme témoin pour confirmer que le sac à main lui avait été donné pour une fin commerciale, plutôt que pour une fin personnelle.

(vii) Les divertissements (1 305,45 \$)

[44] Ont également été incluses dans la catégorie des cadeaux, dans les dépenses de publicité déduites par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005, mais non énumérées dans le tableau au paragraphe 26 ci-dessus, certains frais de repas et frais de représentation.

[45] Le coût de la fourniture d'aliments et de boissons raisonnables pour un client est en général considéré comme une dépense de publicité ou de promotion acceptable, comme l'a indiqué le juge Mogan dans la décision *Racco Industrial Roofing* :

[...] les frais engagés pour offrir le dîner ou le souper à un client ou pour l'amener au théâtre ou à un événement sportif sont déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)a). Dans l'usage commercial ordinaire, ils sont acceptés comme constituant des frais de promotion des affaires s'apparentant à des frais de publicité⁴⁴. [...]

Bien que le coût des aliments et des divertissements puisse, selon l'ensemble des circonstances, être reconnu comme des frais de publicité ou de promotion acceptables, le paragraphe 67.1(1) de la LIR précise que, en général, seulement 50 p. 100 de ces frais sont déductibles.

[46] Les frais relatifs aux aliments, boissons et divertissements déduits par M. Ngai à titre de frais de publicité, dans le calcul de ses revenus pour 2005, comprenaient les éléments suivants⁴⁵ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Bière/LCBO	936,32 \$
Café/beignes/Cambridge	<u>369,13 \$</u>
Total	1 305,45 \$

⁴⁴ Décision *Racco Industrial Roofing Ltd c. La Reine*, [1997] ACI n° 332, par. 4; [1997] 2 CTC 3055, 97 DTC 331 (CCI), par. 5. Les deux phrases citées ci-dessus (ainsi que les phrases additionnelles) l'ont été par le juge Sexton, dans l'arrêt *Stapley*, précité, note 14, par. 24. Voir également la décision *Arthurs*, précitée, note 14, par. 13.

⁴⁵ Pièce R-1, onglet 1, p. 1.

Dans le cadre de sa vérification, l'ARC a appliqué le paragraphe 67.1(1) de la LIR, et a ainsi autorisé seulement 50 p. 100 des montants à titre de déduction, de la façon suivante⁴⁶ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Bière/LCBO	468,16 \$
Café/beignes/Cambridge	184,56 \$
Total	652,72 \$

M. Ngai ne m'a pas convaincu que le paragraphe 67.1(1) de la LIR ne s'appliquait pas aux aliments, boissons et divertissements susmentionnés⁴⁷.

b) La commandite (500 \$)

[47] M. Ngai a versé 500 \$ à Chris Kiepal, qui était un client, afin de commanditer un spectacle hippique qui était organisé et géré par Jan Kiepal, qui était le père de Chris Kiepal et le propriétaire du Forest Hill Equestrian Centre, où le spectacle se déroulait⁴⁸. Par l'entremise de son représentant, M. Ngai a dit à l'ARC qu'une autre entité qui s'était engagée à commanditer le spectacle hippique s'était retirée à la dernière minute, et que c'était à ce moment-là que Chris Kiepal lui avait demandé de commanditer le spectacle. M. Ngai avait accepté de le faire pour conserver une bonne relation avec son client. En raison du fait que son engagement était tardif, le nom de M. Ngai n'avait pas été inclus au programme du spectacle hippique; toutefois, lors de son témoignage, M. Ngai a déclaré que, tout au long du spectacle, l'annonceur a mentionné son nom et sa commandite⁴⁹.

[48] M. Ngai n'a pas produit de documents pour confirmer que cette dépense avait produit un avantage sur le plan de la publicité ou de la promotion de son entreprise. Il n'a pas appelé M. Kiepal comme témoin pour corroborer que le paiement était une commandite. Toutefois, il ressort clairement de la preuve documentaire (en particulier du chèque n° 218) que la dépense de 500 \$ a été faite et qu'elle a été désignée à titre de commandite. De même, j'accepte le témoignage

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ Dans l'arrêt *Stapley*, précité, note 14, la Cour d'appel fédérale a confirmé que le paragraphe 67.1(1) s'appliquait, même si le contribuable qui fournissait les aliments ou les divertissements à un client ne participait pas à la consommation ou au divertissement.

⁴⁸ Pièce A-1, onglet 11; pièce A-3, onglet 10, p. 3; onglet 40, élément 8; onglet 45, p. 21.

⁴⁹ Voir également la pièce A-1, onglet 6, p. 3, par. 1.04.

de M. Ngai selon lequel sa commandite a été annoncée régulièrement tout au long du spectacle hippique.

[49] La jurisprudence a établi que la commandite d'un spectacle hippique ou d'un autre événement sportif était une forme acceptable de publicité⁵⁰. Par conséquent, j'ai conclu que la dépense de 500 \$ faite par M. Ngai concernant sa commandite du spectacle hippique était une dépense déductible.

c) La remise du vendeur (1 500 \$)

[50] Dans le calcul de ses revenus pour 2005, M. Ngai a déduit le montant de 1 500 \$ qu'il a payé par chèque, daté du 16 février 2005, à James H. Chao, lequel était le conseiller juridique de Jennifer Chan⁵¹. La ligne du chèque réservée aux notes porte la mention [TRADUCTION] « Provision Jennifer Chan ». Au départ, M. Ngai a classé la dépense de 1 500 \$ dans la catégorie des frais de consultation ou de commission, et il a expliqué que Jennifer Chan était la [TRADUCTION] « vendeuse et l'acheteuse » du bien immeuble situé au n° 1705, 725, chemin Don Mills, Toronto, (le « bien immeuble de Don Mills ») et que le paiement était [TRADUCTION] « destiné à lui acheter un cadeau afin d'exprimer ma reconnaissance pour sa clientèle au fil du temps »⁵². Toutefois, dans une lettre que M. Morris (le représentant de M. Ngai à l'époque) a envoyée à l'ARC le 12 août 2011, M. Morris a décrit la dépense comme une [TRADUCTION] « remise du vendeur »⁵³.

[51] Durant la vérification par l'ARC à l'égard de M. Ngai, cette dépense a été classée dans la catégorie des frais de commission⁵⁴. Le vérificateur a refusé la déduction de la dépense de 1 500 \$, apparemment parce que les renseignements fournis étaient insuffisants pour expliquer l'objet de la dépense. Candace Keats, l'agente des appels de l'ARC qui a initialement examiné cette question, n'a pas accepté le fait que la dépense était déductible, parce que M. Ngai n'avait pas présenté de documents pour confirmer qu'il était l'agent immobilier qui s'était

⁵⁰ *King c. Canada*, [2000] ACI n° 580, 4 CTC 2341, 2000 DTC 2544 (CCI), par. 119; *No. 511 v. MNR*, 19 Tax ABC 248 (CAI), par. 17, 23 et 33.

⁵¹ Pièce A-1, onglet 15, pp. 3 et 4; pièce A-3, onglet 38, pp. 4 et 5; onglet 45, p. 5, chèque 157. Il n'était pas clair d'après la preuve si Jenny Chan et Jennifer Chan étaient une seule et même personne.

⁵² Pièce A-3, onglet 40, p. 8.

⁵³ Pièce A-1, onglet 6, p. 4, par. 2.06; pièce A-3, onglet 37, p. 4, par. 2.06

⁵⁴ Pièce R-1, onglet 3, p. 13.

occupé de la vente du bien immeuble de Don Mills⁵⁵. Dans une lettre datée du 7 novembre 2012, provenant de Lianne Durant, une autre agente des appels de l'ARC, et adressée à M. Ngai, cette agente a reconnu que M. Ngai lui avait remis une copie d'une convention d'achat-vente pour le bien immeuble de Don Mills, qui indiquait le 30 avril 2003 comme date d'achèvement. Elle a également reconnu que M. Ngai lui avait expliqué que le retard dans le paiement des 1 500 \$ à M^{me} Chan était dû aux difficultés financières qu'il avait eues. M^{me} Durant a déclaré que la dépense n'était pas déductible, puisque le chèque n'était pas payable à M^{me} Chan et que l'ARC n'avait pas pu confirmer la nature exacte du paiement ou qu'il avait été engagé pour tirer un revenu⁵⁶.

[52] À l'audition des présents appels, M. Ngai a déclaré que Jennifer Chan était une cliente pour qui il avait inscrit et vendu le bien immeuble de Don Mills. Il a déposé des copies de l'entente d'inscription auprès du service interagences⁵⁷ et la première page de la convention d'achat-vente – revente du condominium relativement au bien immeuble de Don Mills⁵⁸. Lors de son témoignage, M. Ngai a déclaré que, en 2003, il avait promis de verser une remise à M^{me} Chan, mais qu'il n'avait pas suffisamment d'argent pour le faire à l'époque. Il a fini par payer la remise le 16 février 2005 au conseiller juridique de M^{me} Chan, M^e James H. Chow, qui a rapidement fait viser le chèque. M. Ngai a également déposé des copies d'une télécopie qu'il avait envoyée au gestionnaire immobilier à l'égard du bien immeuble de Don Mills, pour demander une copie du certificat d'information pour ce bien immeuble, ainsi que d'une télécopie qu'il avait envoyée à une autre personne ayant participé à l'achat-vente, apparemment accompagnée d'une pièce jointe, intitulée [TRADUCTION] « Accusé de réception de la renonciation au financement-vendeur »⁵⁹.

[53] L'entente d'inscription auprès du service interagences et la convention d'achat-vente mentionnées au paragraphe qui précède confirment clairement que Homelife Culture était l'agence immobilière qui avait procédé à l'inscription, et les documents télécopiés décrits au paragraphe précédent confirment que M. Ngai a participé à la vente du bien immeuble de Don Mills. La remarque incidente

⁵⁵ Pièce R-1, onglet 11, p. 44.

⁵⁶ Pièce R-1, onglet 13.

⁵⁷ Pièce A-3, onglet 37, annexe B.

⁵⁸ Pièce A-3, onglet 38, p. 6.

⁵⁹ Pièce A-1, onglet 15, pp. 1 et 2. La pièce jointe mentionnée n'a pas été déposée en preuve.

formulée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Stapley*, précité⁶⁰, indique qu'un agent immobilier peut déduire une remise sur sa commission d'agent d'immeuble. En raison des principes bien établis en droit des mandats, un paiement à un avocat au nom du client de ce dernier équivaut à un paiement fait directement au client. Par conséquent, le paiement de 1 500 \$ effectué le 16 février 2005 par M. Ngai au conseiller juridique de M^{me} Chan, au nom de cette dernière, était déductible par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005.

d) Les autres montants (4 767,40 \$)

[54] Étaient également inclus dans les frais de publicité déduits par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005 divers montants totalisant 4 767,40 \$, pour lesquels M. Ngai n'a pas fourni de document à l'appui, que ce soit pendant les étapes de la vérification et de l'appel à l'ARC ou pendant l'instance devant la Cour. En l'absence de toute preuve relative à ces frais, le refus de leur déduction par l'ARC est confirmé.

(2) 2006

[55] Dans le calcul de ses revenus pour 2006, M. Ngai a déduit certains frais de publicité, qui comprenaient ce qui suit⁶¹ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Cadeaux	20 349,04 \$
Commercialisation	4 852,58 \$
Affichage	198,47 \$
Dépliant	200,00 \$
<i>Ming Pao Daily</i>	5 478,15 \$
Autres journaux	<u>1 155,09 \$</u>
Total	32 233,33 \$

L'ARC a accepté le fait que les montants consacrés à l'affichage, à un ou des dépliants, au *Ming Pao Daily* et à d'autres journaux avaient été engagés par M. Ngai et qu'ils concernaient son entreprise. Par conséquent, ces frais ont été admis à titre de déduction.

⁶⁰ Arrêt *Stapley*, précité, note 14, par. 30.

⁶¹ Le tableau des frais de publicité pour 2006 provient de la pièce R-1, onglet 4, p. 15.

a) Les cadeaux

[56] Les dépenses de publicité alléguées qui ont été catégorisées comme des cadeaux comprenaient des cadeaux monétaires et des cadeaux de marchandises haut de gamme, dont les bénéficiaires ainsi que les montants ou les valeurs sont énoncés ci-dessous⁶² :

<u>Nom</u>	<u>Montant</u>
Holt Renfrew	1 404,00 \$
Future Shop	1 097,03 \$
Anita Leung	800,00 \$
Shirley Chan	604,00 \$
Vancy Chu	740,00 \$
Vancy Chu	1 000,00 \$
Perry So	850,00 \$
Jeannie Lee	1 200,00 \$
Jeannie Lee	1 400,00 \$
Kale Gao	300,00 \$
Theresa Pang	500,00 \$
Cindy Ho	1 149,99 \$
Eternity Jewellery	4 185,00 \$
Jeannie Lee	<u>2 000,00 \$</u>
Total	17 230,02 \$

L'ARC a initialement proposé de refuser la déduction de chacun des cadeaux susmentionnés. En réponse à la lettre de proposition de l'ARC, M. Ngai a présenté d'autres renseignements et documents à l'appui pour corroborer la nature commerciale des dépenses suivantes⁶³ :

<u>Nom</u>	<u>Montant</u>
Anita Leung	800,00 \$
Shirley Chan	604,00 \$
Kale Gao	<u>300,00 \$</u>
Total	1 704,00 \$

⁶² Le tableau qui précède et qui fait la ventilation des cadeaux de 2006 provient de la pièce R-1, onglet 4, p. 15.

⁶³ Le tableau qui précède et qui fait la ventilation des cadeaux pour 2006 qui, en fin de compte, ont été acceptés par l'ARC provient de la pièce R-1, onglet 4, p. 16.

Par conséquent, l'ARC a accepté la déduction des trois cadeaux énoncés ci-dessus, au motif qu'ils étaient raisonnables dans les circonstances ou qu'ils devaient se voir accorder le bénéfice du doute⁶⁴. Je vais maintenant examiner les cadeaux dont la déduction n'a pas été admise par l'ARC.

(i) Holt Renfrew (1 404 \$)

[57] Comme je l'ai mentionné ci-dessus, lorsque j'ai examiné l'achat du sac à main Louis Vuitton acheté en 2005, M. Ngai a également acheté, le 15 mai 2006, un autre sac à main Louis Vuitton chez Holt Renfrew, pour la somme de 1 300 \$⁶⁵. Dans le calcul de ses revenus pour 2006, il a déduit la somme de 1 404 \$, qui représente le prix du sac à main, plus la taxe de vente provinciale de 104 \$. M. Ngai a déclaré que le sac à main avait été donné en cadeau pour promouvoir son entreprise. L'une des difficultés qu'éprouvait l'ARC concernant cette déduction était que l'identité du bénéficiaire du cadeau n'était pas claire.

[58] Dans une lettre datée du 12 août 2011 que le représentant de l'époque de M. Ngai, M. Morris, a envoyée à l'ARC, il a reconnu que M. Ngai avait donné des explications différentes à l'ARC pendant la vérification et dans des observations subséquentes. Apparemment, M. Ngai avait déjà dit à l'ARC que le cadeau d'un sac à main Louis Vuitton en 2006 concernait le prêt de la BMW, mais M. Morris a précisé que le cadeau offert en 2006 avait été donné pour remercier la personne qui avait présenté M. Ngai au vendeur de trois biens immeubles situés au 2213 chemin Rodick, à Markham, en Ontario; au 8501, avenue Bayview, à Richmond Hill, en Ontario; au 143, avenue Willowdale, à North York, en Ontario (ensemble, les « trois biens immeubles »)⁶⁶. M. Morris n'a pas fourni le nom de cette personne.

⁶⁴ Pièce R-1, onglet 4, p. 16, note V. Les documents de travail préparés par John Katradis, le vérificateur de l'ARC, contenaient un tableau énonçant les cadeaux qui avaient été refusés au départ, dont le résumé se trouve dans le premier tableau du paragraphe 56 ci-dessus, et un tableau qui mentionne quatre cadeaux ou dépenses qui avaient fait l'objet d'un réexamen et qui avaient été admis par l'ARC, les trois premiers figurant dans le deuxième tableau du paragraphe 56 ci-dessus. La quatrième dépense, qui ne figure pas dans le tableau du paragraphe 56 ci-dessus, était un paiement de 120 \$ à Siu Fong Chan. Ce paiement avait été classé dans la catégorie des frais de commercialisation, plutôt que des cadeaux, et il est examiné ci-dessous au paragraphe 90.

⁶⁵ Pièce A-3, onglet 10, p. 4.

⁶⁶ Pièce A-1, onglet 6, p. 4, par. 2.04. Curieusement, au paragraphe 2.04 de cette lettre, M. Morris a déclaré ceci : [TRADUCTION] « Le contribuable reconnaît qu'il est le propriétaire de la BMW 328 et il corrige une erreur semblable qui figurait au

[59] Dans le document intitulé [TRADUCTION] « Rapport sur une opposition » préparé par une agente des appels de l'ARC, Candace Keats, celle-ci a noté que M. Ngai avait expliqué que la dépense de 1 404 \$ concernait un cadeau à la personne qui l'avait présenté au vendeur des trois biens immeubles. Elle a également fait mention de l'explication précédente donnée par M. Ngai pendant la vérification, dans laquelle il avait indiqué que le sac à main était un cadeau donné au propriétaire de la BMW 328. Étant donné les incohérences dans des explications de M. Ngai et l'incapacité de l'ARC à trouver des documents pour confirmer que les trois biens immeubles avaient été inscrits ou vendus par M. Ngai, M^{me} Keats a maintenu le refus antérieur de la déduction⁶⁷.

[60] Dans le document non daté que M. Ngai a soumis à l'ARC et qui est mentionné au paragraphe 41 ci-dessus, il a déclaré que la dépense de 1 404 \$ chez Holt Renfrew en 2006 était [TRADUCTION] « un cadeau pour remercier le propriétaire de la BMW 328 de lui avoir permis d'utiliser son véhicule »⁶⁸. Comme je l'ai déjà mentionné, dans le même document, il a affirmé exactement la même chose au sujet de la dépense de 1 296 \$ chez Holt Renfrew en 2005⁶⁹.

[61] À l'audience, pendant son interrogatoire principal, M. Ngai a déclaré qu'il avait vendu quatre (et non trois) biens immeubles pour Lena Hiu (orthographe incertaine) et qu'il lui avait donné un sac à main pour lui témoigner sa reconnaissance.

[62] Dans les observations écrites déposées après la conclusion de l'audience, M. Ngai est revenu à sa position initiale et a déclaré que la dépense de 1 404 \$ chez Holt Renfrew le 15 mai 2006 était [TRADUCTION] « un cadeau au propriétaire de la BMW qui a eu la générosité de me permettre d'utiliser le véhicule »⁷⁰.

[63] Compte tenu des incohérences dans la preuve concernant le bénéficiaire du sac à main Louis Vuitton donné en cadeau en 2006, M. Ngai n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, que le cadeau a été fait pour tirer un revenu de son entreprise.

sous-paragraphe 1.03. » Cette déclaration sème la confusion, puisqu'au paragraphe 1.03.1 de la même lettre, M. Morris a déclaré que M. Ngai était le propriétaire d'une BMW 318 et que le propriétaire de Lorema était le propriétaire d'une BMW 328i.

⁶⁷ Pièce R-1, onglet 11, p. 38.

⁶⁸ Pièce A-3, onglet 40, p. 3.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 2.

⁷⁰ Observations écrites de l'appelant déposées le 3 avril 2007, p. 2.

(ii) Future Shop (1 097,03 \$)

[64] Cette dépense concerne un caméscope et des accessoires Canon achetés en ligne chez Future Shop le 11 août 2006, pour 999,99 \$, qui, avec les frais d'expédition (8,37 \$) et la taxe de vente au détail (88,67 \$), a entraîné la déduction par M. Ngai d'une dépense de 1 097,03 \$⁷¹. Le caméscope a été expédié par Future Shop à Winnie Ip, qui est apparemment une amie ou une connaissance de M. Ngai. Compte tenu de l'horaire chargé de M. Ngai et de son manque d'expertise concernant l'équipement photographique, il a demandé à M^{me} Ip d'acheter le caméscope pour lui et il l'a remboursée en espèces⁷². M. Ngai a avisé l'ARC que la dépense avait été classée à tort comme un cadeau à des fins de publicité et qu'elle aurait dû être classée comme fourniture de bureau⁷³.

[65] Étant donné que l'ARC n'a pas pu confirmer que M. Ngai avait remboursé M^{me} Ip pour l'achat du caméscope ou qu'il avait réellement utilisé le caméscope dans le cadre de son entreprise, l'ARC a refusé la déduction⁷⁴. À l'audience, M. Ngai a déclaré qu'il avait besoin du caméscope pour créer des visites virtuelles d'immeubles qu'il inscrivait et qu'il avait remboursé, probablement en espèces, le prix d'achat à M^{me} Ip. Dans ses observations écrites déposées après l'audience, M. Ngai a répété qu'il avait remboursé son amie qui avait acheté le caméscope en son nom et qu'il avait besoin du caméscope pour créer des visites virtuelles d'immeubles inscrits⁷⁵.

[66] Je suis disposé à accepter le fait que M. Ngai a acheté le caméscope et qu'il l'a utilisé dans le cadre de son entreprise. Toutefois, selon ma compréhension, le caméscope est un bien amortissable, de sorte que M. Ngai aurait dû demander la DPA, plutôt qu'une déduction, à son égard⁷⁶.

(iii) Vancy Chu (740 \$ et 1 000 \$)

⁷¹ Pièce A-1, onglet 12.

⁷² Pièce A-1, onglet 6, p. 3, par. 2.01; pièce A-3, onglet 38, p. 2.

⁷³ Pièce A-3, onglet 40, p. 3.

⁷⁴ Pièce R-1, onglet 11, p. 38, et onglet 12, p. 51.

⁷⁵ Observations écrites de l'appelant déposées le 3 avril 2017, p. 2.

⁷⁶ *Shenanigans Media Inc et autre c. La Reine*, 2017 CCI 180, note de bas de page 27. Voir également la décision *Agostini c. La Reine*, 2015 CCI 215, par. 24, qui indiquait que le coût du bien amortissable (certains outils dans cette affaire) devait être inscrit à l'actif et bénéficier d'une DPA, et non être déduit à titre de dépense.

[67] Dans un document explicatif, sans date ni titre, que M. Ngai a remis à l'ARC, il a déclaré que le 20 février 2006, il avait fait deux paiements, de 740 \$ et 1 000 \$, respectivement, à Vancy Chu. Le premier paiement avait pour but de lui rembourser de menues dépenses qu'elle avait engagées pour faire des recherches pour lui à Calgary. Le deuxième paiement avait pour but de lui acheter un cadeau pour la remercier de l'aide qu'elle lui avait offerte dans la collecte de données sur le marché immobilier de Calgary⁷⁷.

[68] Lorsque le conseiller juridique de M. Ngai a fourni des observations écrites au nom de celui-ci, après la conclusion de l'audience, il a joint à ces observations des copies de divers documents, y compris des photocopies de chèques qui semblaient correspondre aux paiements de 740 \$ et de 1 000 \$ faits le 20 février 2006 à M^{me} Chu. Étant donné que ces documents n'ont pas été présentés à la Cour pendant l'audience, et puisque l'avocat de la Couronne n'a pas eu la possibilité de contre-interroger M. Ngai sur ces documents, je ne les ai pas admis en preuve. Toutefois, les relevés bancaires mensuels de M. Ngai, qui ont été admis en preuve contiennent certaines mentions relatives aux deux chèques⁷⁸.

[69] Dans la lettre que M. Morris a envoyée à l'ARC, au nom de M. Ngai, le 12 août 2011, il a déclaré, pour expliquer les paiements de 740 \$ et de 1 000 \$, que [TRADUCTION] « [c]e travail [était] une continuation du travail mentionné ci-dessus », où M. Morris a décrit le paiement de 2 000 \$ fait à M^{me} Chu en 2005⁷⁹. Aucune autre explication n'a été donnée dans cette lettre concernant les deux paiements effectués en 2006.

[70] Dans les observations écrites déposées par l'appelant après la conclusion de l'audience, M. Ngai a mentionné que le paiement de 740 \$ était un remboursement pour des frais de recherche et que le paiement de 1 000 \$ représentait des coûts de collecte de données sur le marché. Rien n'indiquait que ce dernier paiement était un cadeau⁸⁰.

[71] L'ARC a refusé la déduction des paiements de 740 \$ et de 1 000 \$, au motif que la preuve ne permettait pas de corroborer la nature commerciale des

⁷⁷ Pièce A-3, onglet 40, p. 3.

⁷⁸ Pièce A-3, onglet 46, déclarations de mars 2006 et d'avril 2006.

⁷⁹ Pièce A-1, onglet 6, p. 3.

⁸⁰ Observations écrites de l'appelant déposées le 3 avril 2017, p. 2.

dépenses⁸¹, étant donné qu'il n'y avait pas de reçus ou de factures indiquant en détail les dépenses de recherche qui auraient été remboursées et qu'il n'y avait pas de renseignements concernant les clients qui étaient intéressés par le marché immobilier de l'Alberta⁸².

[72] À l'audience, les seuls éléments du témoignage de M. Ngai qui concernaient Vancy Chu étaient liés à son voyage en Alberta en 2005, au paiement de 2 000 \$ qu'il lui a versé cette année-là et aux quatre biens immeubles en Alberta qui l'intéressaient le plus (puisque'ils étaient la propriété d'une coentreprise qu'il avait créée auparavant)⁸³. Il n'a pas témoigné à l'égard des paiements qu'il lui avait versés en 2006.

[73] Selon les relevés bancaires de mars et d'avril 2006, j'accepte le fait que les paiements de 740 \$ et de 1 000 \$ ont été effectués par M. Ngai à M^{me} Chu en 2006; toutefois, la preuve est insuffisante pour permettre une vérification des frais de recherche, le cas échéant, qui auraient été remboursés par M. Ngai ou pour prouver, selon la prépondérance des probabilités, que les paiements ont été faits pour tirer un revenu et qu'ils étaient raisonnables dans les circonstances.

(iv) Perry So (850 \$)

[74] La dépense de 850 \$ faite par M. Ngai à l'égard de Perry So concernait l'achat d'une hotte d'aspiration de cuisine que M. Ngai avait achetée pour une maison acquise par M. So, qui était un client de M. Ngai et qui hésitait à acquérir la maison parce qu'il n'aimait pas sa hotte d'aspiration. Lorsque M. Ngai a offert de payer pour l'acquisition et l'installation d'une nouvelle hotte d'aspiration, M. So s'est décidé à acheter la maison.

[75] L'ARC a considéré que cette dépense était une forme de remise du vendeur. La Division des appels de l'ARC a admis la déduction de cette dépense.

(v) Jeannie Lee (4 600 \$)

[76] En 2006, M. Ngai a effectué trois paiements à Jeannie Lee, la directrice générale du *Ming Pao Daily*, ainsi :

⁸¹ Pièce R-1, onglet 4, p. 16.

⁸² Pièce R-1, onglet 11, p. 38.

⁸³ Voir la pièce A-1, onglet 6, p. 2, par. 1.02; onglet 9.

<u>Date</u>	<u>Montant</u>
Le 6 mars 2006	1 200 \$
Le 5 avril 2006	1 400 \$
Le 24 décembre 2006	<u>2 000 \$</u>
Total	4 600 \$

[77] L'ARC a rejeté ces dépenses, parce qu'il n'y a pas de confirmation qu'elles concernaient l'entreprise de M. Ngai. De plus, aucun document ne confirmait que les paiements avaient réellement été faits⁸⁴.

[78] Un doute plane quant à l'objet de ces trois paiements. Pendant le traitement de la présente affaire par l'ARC, au cours des étapes de la vérification et de l'appel, M. Ngai a avisé l'ARC que les paiements de 1 200 \$ et de 2 000 \$ à M^{me} Lee étaient des cadeaux pour lui témoigner sa reconnaissance et que le paiement de 1 400 \$ représentait le remboursement de son billet d'avion à destination de Hong Kong, où elle avait pris des dispositions avec l'un de ses contacts à Hong Kong pour qu'il signe une entente d'inscription avec l'agence immobilière de M. Ngai. Lorsque M. Ngai a été contre-interrogé, il a déclaré que le chèque de 1 200 \$ avait été remis à M^{me} Lee pour lui rembourser son billet d'avion, que le chèque de 1 400 \$ lui avait été remis pour lui rembourser ses frais d'hébergement ainsi que d'autres dépenses engagées à Hong Kong et que le chèque de 2 000 \$ lui avait été remis comme cadeau de fin d'année pour lui témoigner sa reconnaissance. Dans les observations que M. Ngai a soumises après l'audience, il est revenu à sa position originale et a indiqué que le paiement de 1 200 \$ et celui de 2 000 \$ étaient des cadeaux pour exprimer sa reconnaissance et que le paiement de 1 400 \$ avait pour but de rembourser le billet d'avion de M^{me} Lee.

[79] Durant les observations orales lors de l'audition des présents appels, l'avocat de la Couronne a déclaré que les seuls paiements faits à M^{me} Lee en 2006 que la Couronne contestait étaient les deux cadeaux, pour les sommes respectives de 1 200 \$ et de 2 000 \$. Selon ma compréhension, la Couronne a concédé le fait

⁸⁴ Environ deux mois après l'audience, M. Ngai a présenté à la Cour une copie d'un chèque de 1 200 \$ payable à Jeannie Lee. Toutefois, l'avocat de la Couronne s'est opposé à l'admission de ce chèque, puisqu'il n'avait pas eu la possibilité de le contre-interroger à son sujet. Je n'ai donc pas tenu compte du chèque.

que la dépense de 1 400 \$ pour rembourser le billet d'avion de M^{me} Lee était déductible⁸⁵.

[80] Comme il n'y a pas d'éléments de preuve documentaire admissibles relativement aux paiements de 1 200 \$ et de 2 000 \$, et compte tenu des incohérences dans le témoignage de M. Ngai ainsi que de son défaut de prouver que les paiements (en particulier celui de 2 000 \$) avaient été effectués, il n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, que les paiements de 1 200 \$ et de 2 000 \$ avaient été faits par lui pour tirer un revenu. Comme je l'ai déjà indiqué, la Couronne a concédé le fait que le paiement de 1 400 \$ était déductible.

(vi) Theresa Pang (500 \$)

[81] À l'étape des appels, l'ARC a admis la déduction du cadeau de 500 \$ fait par M. Ngai à Theresa Pang, qui était l'une de ses clientes et une source de commission. Par conséquent, cette dépense n'est plus en litige.

(vii) Cindy Ho (1 149,99 \$)

[82] À l'étape des appels, l'ARC a admis la déduction du paiement de 1 149,99 \$ fait par M. Ngai à Cindy Ho pour lui rembourser le coût d'un barbecue que M. Ngai avait donné à une cliente importante, M & S Quality Produce, pour utilisation par les employés de cette cliente. Par conséquent, cette dépense n'est plus en litige.

(viii) Eternity Jewellery (4 185 \$)

[83] Également à l'étape des appels, l'ARC a admis la déduction du montant de 4 185 \$ versé par M. Ngai à Eternity Jewellery pour acheter une montre Omega⁸⁶, qui avait été donnée à Gary Kwok, le propriétaire de M & S Quality Produce, en signe de reconnaissance pour la clientèle de M. Kwok. Cette dépense n'est donc plus en litige.

(ix) Les divertissements – les cadeaux (2 205,73 \$)

⁸⁵ Voir le document de deux pages, sans titre et sans date, présenté à la Cour par l'avocat de la Couronne le 30 janvier 2017.

⁸⁶ Le prix de la montre s'élevait à 3 875 \$ et la taxe de vente provinciale était de 310 \$, soit une dépense totale de 4 185 \$.

[84] Également inclus dans la catégorie des cadeaux pour les dépenses de publicité déduites par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2006 (mais non énumérés dans le premier tableau du paragraphe 56 ci-dessus) se trouvaient les éléments suivants qui concernaient les divertissements⁸⁷ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Bière/LCBO	1 251,73 \$
Salon de l'auto Cdn Intl	750,00 \$
Markham Theatre	<u>204,00 \$</u>
Total	2205,73 \$

Dans le cadre de sa vérification, l'ARC a appliqué le paragraphe 67.1(1) de la LIR, et a ainsi admis seulement 50 p. 100 des montants à titre de déduction, de la façon suivante⁸⁸ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Bière/LCBO	625,87 \$
Salon de l'auto Cdn Intl	375,00 \$
Markham Theatre	<u>102,00 \$</u>
Total	1 102,87 \$

M. Ngai ne m'a pas convaincu que le paragraphe 67.1(1) ne s'appliquait pas aux aliments, boissons et divertissements susmentionnés.

b) La commercialisation

[85] Les frais de commercialisation engagés par M. Ngai en 2006 sont les suivants⁸⁹ :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>
Toronto Paragon	138,00 \$
Salon de l'auto Cdn Intl	750,00 \$
Les Raptors de Toronto	56,35 \$
Beaver Fishery	148,00 \$

⁸⁷ Le tableau des divertissements de 2006 provient de la pièce R-1, onglet 4, p. 15.

⁸⁸ Voir la pièce R-1, onglet 4, p. 15.

⁸⁹ Le tableau des frais de commercialisation de 2006 provient de la pièce R-1, onglet 4, p. 16.

Siu Fong Chan	120,00 \$
Siu Fong Chan	500,00 \$
Café/restaurant/aliments	220,53 \$
Beer Store	176,88 \$
Dragon Ball	450,00 \$
Oversea Chinese	140,00 \$
Taiwan Merchants	<u>1 000,00 \$</u>
Total	3 699,76 \$

(i) Toronto Paragon (138 \$)

[86] M. Ngai n'a fourni aucune explication ni aucun document à l'ARC pendant les étapes de la vérification et de l'appel ou à la Cour lors de l'audition des présents appels concernant la dépense alléguée de 138 \$ chez Toronto Paragon. Par conséquent, le rejet par l'ARC de cette déduction est confirmé.

(ii) Le salon de l'auto Canadian International (750 \$)

[87] Il semble que le paiement de 750 \$ effectué en 2006 par M. Ngai concernant le salon de l'auto Canadian International ait été calculé deux fois par l'ARC, une fois en tant que frais de représentation (voir le premier tableau au paragraphe 84 ci-dessus) et de nouveau comme dépense de commercialisation (voir le tableau du paragraphe 85 ci-dessus). M. Ngai a déclaré qu'il n'avait déduit la dépense qu'une seule fois et que le double calcul a été fait par l'ARC, et non par lui⁹⁰. Comme 50 p. 100 de ces frais sont permis à titre de frais de représentation (voir le deuxième tableau au paragraphe 84 ci-dessus), aucune autre déduction n'est possible.

(iii) Les Raptors de Toronto (56,35 \$)

[88] M. Ngai n'a fourni aucune explication ni aucun document à l'ARC pendant les étapes de la vérification et de l'appel ou à la Cour lors de l'audition des présents appels concernant la dépense alléguée de 56,35 \$ pour les Raptors de Toronto. Par conséquent, le rejet par l'ARC de cette déduction est confirmé.

(iv) Beaver Fishery (148 \$)

⁹⁰ Pièce A-3, onglet 40, p. 4, élément 19.

[89] M. Ngai n'a fourni aucune explication ni aucun document à l'ARC pendant les étapes de la vérification et de l'appel ou à la Cour lors de l'audition des présents appels concernant la dépense alléguée de 148 \$ chez Beaver Fishery. Ainsi, le rejet par l'ARC de cette déduction est confirmé.

(v) Siu Fong Chan (120 \$ et 500 \$)

[90] M. Ngai a mentionné que, de temps à autre, Siu Fong Chan lui offrait des services de nettoyage pour les biens immeubles qu'il avait inscrits et qu'à l'occasion, elle dirigeait des clients vers lui. Dans le calcul de ses revenus pour 2006, M. Ngai a déduit deux paiements faits à M^{me} Chan, pour 120 \$ et 500 \$ respectivement. À l'étape de la vérification, l'ARC a admis la déduction du paiement de 120 \$ par M. Ngai à M^{me} Chan, à titre de rémunération pour le nettoyage d'une unité condominiale avant sa vente. Selon M. Ngai, le paiement de 500 \$ représentait un cadeau pour lui témoigner sa reconnaissance; cependant, il n'a pas produit de chèque ni un autre document pour corroborer ce paiement. Il ne connaissait même pas la date du paiement⁹¹. M. Ngai a produit des copies de cinq chèques qu'il avait remis à M^{me} Chan, mais quatre d'entre eux étaient de 300 \$, et le cinquième était de 100 \$. Par conséquent, il n'y avait pas de chèque, ou même une combinaison de deux chèques, pour corroborer le paiement allégué de 500 \$.

[91] M. Ngai n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, que le paiement de 500 \$ avait été fait à M^{me} Chan ou même, s'il avait été fait, qu'il l'avait été pour tirer un revenu.

(vi) Les divertissements – la commercialisation (1 987,41 \$)

[92] Les frais de représentation à classer dans la catégorie des frais de commercialisation pour 2006 sont les suivants⁹² :

<u>Description</u>	<u>Montant</u>	<u>50 %</u>
Café, restaurant, aliments	220,53 \$	110,27 \$
Beer Store	176,88 \$	88,44 \$
Dragon Ball	450,00 \$	225,00 \$
Oversea Chinese	140,00 \$	70,00 \$
Taiwan Merchants	<u>1 000,00 \$</u>	<u>500,00 \$</u>

⁹¹ Pièce A-3, onglet 40, p. 4, élément 23.

⁹² Pièce R-1, onglet 4, p. 16.

Total	1 987,41 \$	993,71 \$
-------	-------------	-----------

En raison des termes du paragraphe 67.1(1) de la LIR, l'ARC a admis la déduction de 50 p. 100 des dépenses qui précèdent et a refusé la déduction de l'autre moitié. M. Ngai ne m'a pas convaincu que le paragraphe 67.1(1) ne s'appliquait pas à ces dépenses.

F. Les frais de consultation et de commission

[93] Dans le calcul de son revenu d'entreprise pour 2005 et 2006, M. Ngai a déduit un certain nombre de paiements qui auraient été faits à diverses personnes. Certains des paiements allégués ont été classés dans la catégorie des frais de consultation, d'autres dans celle des frais de commission. Un grand nombre de ces paiements auraient été faits en espèces.

(1) Les frais de consultation

[94] Les frais de consultation que M. Ngai aurait payés sont énumérés en détail ci-dessous⁹³ :

<u>Bénéficiaire</u>	<u>Montant (2005)</u>	<u>Montant (2006)</u>
Ricky Chow	40 000,00 \$	72 000,00 \$
Hang Zhou	26 000,00 \$	25 000,00 \$
Maria Poon	14 500,00 \$	
Qilan Guan	1 200,00 \$	
Wen Tuo Li	1 150,00 \$	
Joslyn Chan	756,00 \$	
EC Home Design	1 000,00 \$	
Albert Chou		4 000,00 \$
Total	84 606,00 \$	101 000,00 \$

[95] À l'étape de la vérification, l'ARC a refusé la plupart des frais de consultation qui précèdent pour les raisons suivantes :

- a) M. Ngai n'a pas pu fournir à l'ARC des documents pour confirmer que les montants avaient été payés par lui pour une fin commerciale.

⁹³ Le tableau des frais de consultation est compilé à partir d'entrée des documents de travail de vérification; voir la pièce R-1, onglet 3, p. 13, et onglet 9, p. 30.

- b) La plupart des paiements auraient été faits en espèces, mais les relevés bancaires de M. Ngai n'indiquent pas des retraits suffisamment importants pour appuyer les paiements allégués.
- c) Lorsque l'ARC a examiné ses dossiers pour les trois premières personnes mentionnées dans le tableau qui précède, lesquelles auraient reçu les montants les plus importants, elle a été incapable de confirmer que ces personnes avaient reçu et déclaré les paiements, bien qu'elle ait reconnu que ces personnes n'avaient pas toutes produit leurs déclarations de revenus de 2005 et 2006 au moment où elle a procédé à la vérification de M. Ngai⁹⁴.

[96] J'ai quelques doutes au sujet des bénéficiaires et des montants des frais de consultation versés par M. Ngai en 2005, outre ceux qui auraient été versés à Ricky Chow et à Zhou Hang. Par souci de commodité, les noms et les montants pour 2005 qui sont énoncés dans le tableau qui précède (hormis ceux de M. Chow et de M. Zhou) sont répétés ci-dessous⁹⁵ :

<u>Bénéficiaire</u>	<u>Montant</u>
Maria Poon	14 500,00 \$
Qilan Guan	1 200,00 \$
Wen Tuo Li	1 150,00 \$
Joslyn Chan	756,00 \$
EC Home Design	<u>1 000,00 \$</u>
Total	18 606,00 \$

[97] À l'étape des appels, l'ARC avait un groupe légèrement différent de bénéficiaires des frais de consultation (hormis Ricky Chow et Zhou Hang) pour 2005⁹⁶ :

<u>Bénéficiaire</u>	<u>Montant</u>
Qilan Guan	1 200,00 \$
Wen Tuo Li	1 150,00 \$
Joslyn Chan	756,00 \$

⁹⁴ Pièce R-1, onglet 3, p. 14, et onglet 9, p. 31. Voir également la pièce R-1, onglet 11, p. 42.

⁹⁵ Il semble que, malgré le fait que le vérificateur de l'ARC a inclus le paiement de 14 500 \$ fait à Maria Poon, M. Ngai n'en a pas demandé la déduction. Voir la pièce R-1, onglet 12, p. 48.

⁹⁶ Pièce R-1, onglet 11, p. 44.

Jennifer Chan	1 500,00 \$
Albert Kwan	11 250,00 \$
Theresa Pang	500,00 \$
M. Shunkla	500,00 \$
Winnie Cheung	<u>1 570,00 \$</u>
Total	18 426,00 \$

Je n'ai pas obtenu d'explications quant à savoir pourquoi certains des noms et des montants dans les deux tableaux étaient différents. L'agent des appels de l'ARC a admis la déduction de l'ensemble des paiements figurant dans le tableau que je viens juste de reproduire, outre le montant de 1 500 \$ versé à Jennifer Chan⁹⁷. Le total des paiements admis est de 16 926 \$ (c'est-à-dire 18 426 \$ - 1 500 \$). À l'audience, l'avocat de la Couronne a confirmé que la Division des appels de l'ARC avait admis la déduction des frais de consultation de 16 926 \$ versés aux bénéficiaires (autres que Jennifer Chan) dans le tableau que je viens de reproduire.

a) Ricky Chow (40 000 \$ et 72 000 \$)

[98] Comme le tableau du paragraphe 94 l'indique, M. Ngai aurait versé 40 000 \$ en 2005 et 72 000 \$ en 2006, à titre de frais de consultation, à Ricky Chow, qui était un ancien agent immobilier autorisé et qui, selon M. Ngai, lui avait offert des services de consultation. Hormis le chèque numéro 173⁹⁸, daté du 29 mars 2005, de 4 000 \$, et du chèque numéro 277⁹⁹, daté du 9 mai 2006, de 6 600 \$, tous les paiements à M. Chow auraient été faits en espèces. Les paiements effectués en 2005 ont été appuyés au moyen de factures mensuelles présentées par M. Chow. Ceux effectués en 2006 ont été justifiés par des reçus mensuels signés par M. Chow. Il est curieux de constater que des factures ont été utilisées en 2005 et que des reçus ont été utilisés en 2006. Il est également curieux de constater que les signatures de M. Chow sur les factures de 2005 semblent différentes de ses signatures sur les reçus de 2006. Pendant l'audience, M. Ngai a reconnu que les signatures semblaient être différentes, mais il n'a pas expliqué pourquoi il pourrait en être ainsi.

⁹⁷ Pièce R-3, onglet 11, p. 44. Le paiement de 1 500 \$ à Jennifer Chan a été analysé précédemment, aux paragraphes 50 à 53.

⁹⁸ Une photocopie de ce chèque se trouve à la pièce A-3, onglet 45, p. 9.

⁹⁹ Une photocopie de ce chèque n'a pas été déposée en preuve; toutefois, le chèque est mentionné dans le relevé bancaire émis par La Banque de l'Asie de l'Est (Canada) à M. Ngai pour la période du 29 avril 2006 au 31 mai 2006. Voir la pièce A-3, onglet 46.

[99] À l'étape des appels, l'ARC a admis la déduction de deux paiements faits au moyen de chèques par M. Ngai à M. Chow (c'est-à-dire 4 000 \$ en 2005 et 6 600 \$ en 2006). L'ARC a refusé la déduction de tous les paiements faits à M. Chow qui auraient été effectués en espèces. Pour les raisons énoncées plus loin, je souscris au rejet de la déduction des paiements qui auraient été faits en espèces.

b) Hang Zhou (26 000 \$ et 25 000 \$)

[100] M. Ngai a déclaré dans son témoignage qu'il avait embauché Hang Zhou comme chauffeur. Les fonctions de M. Zhou comprenaient le fait de conduire M. Ngai à des rendez-vous ou à des inspections de site, en particulier lorsque le dos de ce dernier lui faisait mal, lorsqu'il rencontrait un client lors d'un divertissement qui comprenait la consommation d'alcool ou encore lorsque l'inspection d'un site dans un secteur industriel se faisait après la tombée de la nuit¹⁰⁰. L'ARC a refusé la déduction des montants versés par M. Ngai à M. Zhou (26 000 \$ en 2005 et 25 000 \$ en 2006), puisque le paiement de ces montants n'a pu être confirmé. M. Zhou n'a pas produit de déclaration de revenus pour 2005, de sorte que l'ARC n'a pas pu vérifier s'il avait reçu les paiements allégués totalisant 26 000 \$ pour cette année-là. Il a effectivement produit une déclaration de revenus pour 2006 et a déclaré la somme de 26 312 \$ comme [TRADUCTION] « autres revenus », mais il n'y avait aucune confirmation documentaire qu'il s'agissait d'un revenu d'entreprise obtenu à titre de chauffeur pour M. Ngai¹⁰¹.

[101] Pour les frais de consultation qui auraient été payés en 2005 à M. Zhou, M. Ngai a produit des copies de douze factures mensuelles; les onze premières (pour janvier à novembre) étaient chacune de 2 250 \$ et la douzième (pour décembre) était de 1 250 \$. Le total des factures est de 26 000 \$, ce qui représente le montant déduit par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2005. Pour les frais de consultation qui auraient été versés en 2006 à M. Zhou, M. Ngai a produit des copies de douze reçus; les onze premiers (pour janvier à novembre) étaient chacun de 2 100 \$ et le douzième (pour décembre) était de 1 900 \$, soit un total de 25 000 \$, lequel correspond au montant déduit par M. Ngai dans le calcul de ses revenus pour 2006. Encore une fois, il est curieux de constater que des factures ont

¹⁰⁰ M. Ngai a expliqué que, pendant une inspection du site d'un entrepôt durant la nuit, il avait été agressé violemment. Après cette expérience, il a conclu qu'il était plus sécuritaire d'être accompagné lorsqu'il inspectait les lieux industriels, en particulier en dehors des heures de travail.

¹⁰¹ Pièce R-1, onglet 11, p. 43.

été utilisées en 2005 et que des reçus ont été utilisés en 2006. Sur les factures pour 2005, le nom de M. Zhou apparaît comme étant « Hang Zhuo », alors que, sur les reçus pour 2006, son nom apparaît comme étant « Zhou Hang ». De plus, les signatures (qui sont en caractères chinois) figurant sur les factures pour 2005 sont écrites d'une manière qui est très différente (même pour un lecteur qui n'est pas habitué) des signatures (qui sont également en caractères chinois) figurant sur les reçus pour 2006. Les incohérences entre les documents de 2005 et ceux de 2006 sont peut-être plus apparentes que réelles, et le tout s'explique peut-être facilement; toutefois, lorsqu'on combine ces incohérences à l'absence de tous autres éléments de preuve des paiements, et qu'on y ajoute le fait que M. Zhou n'a pas témoigné pour confirmer qu'il a reçu les paiements, je suis d'avis que M. Ngai ne s'est pas acquitté du fardeau de la preuve qui lui incombait.

(2) Les frais de commission

[102] En 2005 et en 2006, M. Ngai a fait divers paiements à d'autres personnes, lesquels ont été classés dans la catégorie des frais de commission, malgré le fait que les reçus émis en 2006 pour ces éléments les décrivaient comme des frais de consultation. Les dépenses déduites dans la catégorie des frais de commission sont les suivantes¹⁰² :

<u>Bénéficiaire</u>	<u>Montant (2005)</u>	<u>Montant (2006)</u>
Albert Kwan	11 250,10 \$	1 886,79 \$
Sharon Pang	96,30 \$	
Jennifer Chan	1 500,00 \$	
Theresa Pang	500,00 \$	
M. Shunkla	500,00 \$	
Winnie Cheung	1 570,00 \$	
EC Home		2 803,74 \$
Kit Chan		5 658,00 \$
Marc Elder		500,00 \$
Charles Hui		3 480,00 \$
Porise Lau		4 000,00 \$
Mario Ng		7 000,00 \$

¹⁰² Le tableau des frais de commission est compilé à partir des entrées faites dans les documents de travail de la vérification; voir la pièce R- 1, onglet 3, p. 13, et onglet 9, p. 30.

Yee Kwan Wong		7 000,00 \$
Tai Yun Heng		4 000,00 \$
Xu Xian Dong		14 000,00 \$
Leung Siu Yuen		13 000,00 \$
Maggie Chau		7 000,00 \$
Michael Tam		<u>7 000,00 \$</u>
Total	15 416,40 \$	<u>77 328,53 \$</u>

[103] Cinq des six premiers noms énoncés dans le tableau qui précède pour 2005 (qui énumère les bénéficiaires des frais de commission) figurent également dans le tableau préparé par la Division des appels de l'ARC, comme il est indiqué au paragraphe 97 ci-dessus (qui énumère les bénéficiaires des frais de consultation). Comme je l'ai déjà mentionné, à l'exception du paiement de 1 500 \$ à Jennifer Chan, la Division des appels a admis la déduction des montants versés en 2005 à ces cinq personnes¹⁰³.

[104] En examinant les frais de commission versés en 2006, je constate qu'à l'étape de la vérification, l'ARC a admis la déduction du montant de 2 803,74 \$ versé à EC Home Design (bien qu'il ait été classé dans la catégorie des frais de consultation)¹⁰⁴.

[105] Selon certaines concessions faites oralement par l'avocat de la Couronne pendant l'étape des observations, à l'audition des présents appels, je comprends que la Couronne a reconnu la déductibilité des frais de commission suivants payés en 2006¹⁰⁵ :

<u>Bénéficiaire</u>	<u>Montant</u>
Albert Kwan	1 886,79 \$
Kit Chan	5 658,00 \$
Mark Elder	500,00 \$
Charles Hui	<u>3 480,00 \$</u>
Total	11 524,79 \$

¹⁰³ Voir le paragraphe 97 ci-dessus. La Division de la vérification de l'ARC a indiqué que le montant payé à Albert Kwan s'élevait à 11 250,10 \$, alors que la Division des appels semble avoir arrondi ce montant à 11 250 \$.

¹⁰⁴ Pièce R-1, onglet 9, p. 31, note IV.

¹⁰⁵ Voir le document de deux pages, sans titre et sans date, présenté à la Cour par l'avocat de la Couronne le 30 janvier 2017.

[106] Les paiements qui auraient été effectués en 2006 par M. Ngai à Porise Lau (4 000 \$), à Mario Ng (7 000 \$), à Yee Kwan Wong (7 000 \$), à Tai Yun Heng (4 000 \$), à Xu Xian Dong (14 000 \$), à Leung Siu Yuen (13 000 \$), à Maggie Chau (7 000 \$) et à Michael Tam (7 000 \$) l'auraient été en espèces, selon M. Ngai. Compte tenu de mes préoccupations quant aux paiements qui auraient été faits en espèces (dont il est question plus loin) et étant donné qu'aucun des bénéficiaires des paiements allégués n'a été appelé comme témoin pour confirmer la réception de ces sommes, M. Ngai n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, que les paiements ont été effectués ou, s'ils ont été faits, qu'ils l'ont été pour tirer un revenu.

G. Les paiements en espèces allégués

[107] Interrogé sur la source de l'argent utilisé pour payer les personnes susmentionnées, M. Ngai a reconnu qu'il n'avait pas retiré l'argent de son compte bancaire. Au lieu de cela, voici ce qui serait arrivé, selon lui. Lorsque ses parents sont retournés en Chine (après avoir vécu au Canada pendant quelques années), ils ne souhaitent pas emporter avec eux leur argent canadien. Par conséquent, ils lui ont laissé 250 000 \$ en espèces, qu'il devait détenir en leur nom, quoiqu'ils lui aient donné la permission d'emprunter une partie de cette somme. Lors de son témoignage, M. Ngai a déclaré qu'il avait gardé l'argent dans l'appartement situé dans un sous-sol dans lequel il résidait en 2005 et en 2006, malgré le fait que son propriétaire y avait facilement accès. M. Ngai a affirmé qu'il ne craignait pas que le propriétaire trouve l'argent, parce qu'il (M. Ngai) était extrêmement désordonné, que son appartement était un fouillis et qu'il avait caché l'argent sous une pile de documents pêle-mêle. M. Ngai a aussi déclaré qu'il avait un petit coffre-fort, dans lequel il gardait une partie de l'argent.

[108] Dans la décision *Nichols*, la juge V.A. Miller a relevé plusieurs facteurs qu'un juge doit prendre en considération pour apprécier la crédibilité d'un témoin. Elle a déclaré ce qui suit quant au quatrième facteur :

[...] je peux prendre en compte la teneur générale de la preuve. C'est-à-dire que j'ai toute latitude pour rechercher si l'examen du témoignage à la lumière du sens

commun donne à penser que les faits exposés sont impossibles ou hautement improbables¹⁰⁶.

Il me semble contraire au bon sens qu'une personne garde 250 000 \$ en argent comptant dans un appartement situé dans un sous-sol auquel le propriétaire peut avoir accès facilement. De même, il m'apparaît particulier que M. Ngai, qui a rédigé de nombreux chèques afin de payer des dépenses engagées concernant son entreprise, et qui a même libellé un chèque de 1 000 \$ pour faire un cadeau de mariage, utilise de l'argent comptant pour payer bon nombre des frais de consultation et de commission analysés plus haut.

[109] Comme je l'ai déjà mentionné, les frais de consultation payés par M. Ngai à M. Chow et à M. Zhou en 2005 étaient appuyés par des factures, alors que les frais de consultation qu'il leur a payés en 2006 étaient appuyés par des reçus. Le même modèle s'applique à tous les frais de consultation et à tous les frais de commission payés aux autres personnes susmentionnées, c'est-à-dire des factures en 2005 et des reçus en 2006. Toutes les factures de 2005 pour tous les bénéficiaires allégués ont une ressemblance frappante les unes par rapport aux autres. De même, tous les reçus de 2006 pour tous les bénéficiaires allégués sont remarquablement semblables les uns par rapport aux autres. M. Ngai a reconnu durant son contre-interrogatoire que M. Chow, à la demande de M. Ngai, avait préparé l'ensemble des factures et des reçus. Étant donné les circonstances qui précèdent, je ne crois pas en la véracité des factures et des reçus.

H. L'absence de corroboration

[110] L'audition des présents appels s'est déroulée sur trois jours, la preuve ayant été présentée les 23 et 24 mars 2016, et l'argumentation orale s'étant déroulée le 30 janvier 2017. M. Ngai a été le seul témoin à l'audience. À la fin de son témoignage le 24 mars 2016, j'ai déclaré que j'avais de sérieuses préoccupations quant à la véracité d'une partie de son témoignage et que des aspects de ce dernier devaient, de toute évidence, être corroborés. Je lui ai offert de ne pas clore l'instruction de sa cause afin qu'il puisse appeler des témoins qui corroboreraient son témoignage à la reprise de l'audience. En particulier, je lui ai dit que sa cause profiterait du témoignage des bénéficiaires d'un grand nombre de cadeaux et de paiements dont la déductibilité avait été refusée par l'ARC. M. Ngai a déclaré

¹⁰⁶ *Nichols c. La Reine*, 2009 CCI 334, par. 23. Voir également *Chow c. La Reine*, 2011 CCI 263, par. 17; *Dao c. La Reine*, 2010 CCI 84, par. 9; *Kiwan c. La Reine*, 2004 CCI 136, par. 204.

qu'en raison de sensibilités culturelles et d'un souhait de ne pas offenser ou perdre ses relations d'affaires, il préférerait ne pas demander à ses clients, à ses sources de commissions, aux bénéficiaires de cadeaux ou à d'autres partenaires d'affaires de témoigner.

[111] Je suis particulièrement préoccupé par l'absence de corroboration de l'objet commercial allégué d'un grand nombre des dépenses examinées ci-dessus et de l'absence de corroboration des dépenses qui auraient été payées en espèces. Pour établir la déductibilité par le contribuable de dépenses faites dans les circonstances semblables à celles dont il est question, il est souvent nécessaire d'établir un lien entre les montants déduits et des documents sources fiables qui appuient les paiements, ou d'appeler des témoins afin de corroborer le témoignage oral du contribuable¹⁰⁷.

[112] Toutefois, les éléments de preuve corroborants ne sont pas toujours nécessaires. Dans la décision *Agostini*, le juge Boyle a déclaré ce qui suit :

23. [...] Bien que nul contribuable ne soit tenu de produire des éléments de preuve documentaires ou des témoignages corroborant ses thèses à l'appui pour s'acquitter du fardeau de la preuve qui lui incombe, de tels éléments peuvent s'avérer très utiles. [...]

39. Pour avoir gain de cause en matière d'appel fiscal, le contribuable n'est pas tenu de produire des éléments de preuve allant dans son sens ou corroborants, ni de produire des documents justificatifs. Le contribuable peut avoir gain de cause grâce à son propre témoignage si le juge estime qu'il est crédible, raisonnable et suffisant¹⁰⁸. [...]

Le problème de M. Ngai est que je n'ai pas trouvé que son témoignage portant sur les paiements qu'il aurait faits en espèces était crédible, raisonnable ou suffisant.

[113] Bien que, comme je l'ai noté, les éléments de preuve corroborants ne soient pas toujours requis, ils peuvent être très utiles, en particulier s'il y a des préoccupations quant à la fiabilité du témoignage d'un témoin. Dans une telle situation, le bon sens donne à penser qu'une preuve justificative ou confirmative soit souhaitable¹⁰⁹. Étant donné que M. Ngai a choisi de ne pas appeler de témoin

¹⁰⁷ *Jacobsen c. La Reine*, 2012 CCI 25, par. 5 et 18.

¹⁰⁸ Décision *Agostini*, précitée, note 76, par. 23 et 39.

¹⁰⁹ Sidney N. Lederman et coll., *The Law of Evidence in Canada*, 4^e éd., Markham, LexisNexis, 2014, p. 1205, par. 17.1.

pour confirmer son témoignage portant sur les paiements en espèces qu'il aurait faits, j'ai des doutes sérieux et importants quant à savoir si ces paiements ont réellement été faits.

[114] Une orientation utile a été fournie par la Cour d'appel fédérale dans le contexte de déductions non corroborées :

Le système fiscal est fondé sur l'autocontrôle. Il est d'intérêt public que la charge de prouver le fondement des déductions et des réclamations repose sur le contribuable. Le juge de la Cour de l'impôt a statué que les personnes comme la requérante doivent être en mesure de produire toutes les informations et justifications permettant d'appuyer les réclamations qu'elles font. Nous sommes d'accord avec cette conclusion. M^{me} Njenga, à titre de contribuable, a la responsabilité de justifier ses affaires personnelles d'une manière raisonnable. Des reçus écrits par elle-même et des allégations sans preuve ne sont pas suffisants¹¹⁰.

[115] Ainsi, dans certaines situations, il faut davantage que la prétention verbale d'un appelant pour prouver qu'une dépense donnée a été faite¹¹¹. Compte tenu des préoccupations que j'ai exprimées ci-dessus, il s'agit de l'une de ces situations. N'ayant rien offert de plus que les factures et les reçus susmentionnés (dont j'ai remis en question la véracité) et ses affirmations non corroborées, M. Ngai n'a pas prouvé, selon la prépondérance des probabilités, qu'il avait effectué les paiements en espèces allégués qui ont été désignés comme frais de consultation ou frais de commission.

¹¹⁰ Arrêt *Njenga c. Canada*, [1996] ACF n° 1218, [1997] 2 CTC 8, 96 DTC 6593 (CAF), par. 3. Voir également la décision *Norris c. La Reine*, 2017 CCI 236, par. 18.

¹¹¹ En plus de l'arrêt *Njenga* et de la décision *Norris*, précités, voir la décision *Pakzad c. La Reine*, 2016 CCI 144, par. 74 et 94 et la décision *Jacobsen*, précitée, note 107, par. 6 et 18.

V. CONCLUSION

[116] Pour les motifs qui précèdent, les présents appels sont accueillis, et les nouvelles cotisations (les « nouvelles cotisations ») qui sont visées par les présents appels sont renvoyées au ministre pour réexamen et nouvelles cotisations, compte tenu de ce qui suit :

- a) M. Ngai a le droit de déduire les dépenses (les « dépenses reconnues ») dont la Couronne a concédé la déductibilité avant ou pendant l'audition des présents appels¹¹²;
- b) sans limiter la généralité du sous-paragraphe qui précède et pour plus de certitude, dans le calcul de ses revenus pour 2005 ou 2006, selon le cas, M. Ngai a le droit de déduire les dépenses reconnues qui suivent :
 - i. les frais de véhicule à moteur déduits en 2005 et en 2006 respectivement concernant la Mercedes Benz 2003, ces frais (y compris la DPA) à déduire, « tel qu'ils avaient été produits », étant entendu que la Mercedes Benz a été utilisée à 85 p. 100 du temps pour les besoins de l'entreprise en 2005 et à 91 p. 100 du temps pour les besoins de l'entreprise en 2006¹¹³;
 - ii. l'ensemble des frais juridiques, comptables et professionnels payés par M. Ngai en 2006 (autre que le paiement de 4 672,90 \$ (ou 5 000 \$, TPS comprise) le 21 avril 2006 à Anita Leung), y compris, pour plus de certitude, le montant de 188,67 \$ payé le 6 janvier 2006 à M^e Leung, le montant de 467,29 \$ payé le 10 mai 2006 à M^e Leung, le montant de 467,29 \$ payé le 13 juin 2006 à M^e Leung et le montant de

¹¹² Selon ma compréhension, la majorité, si ce n'est la totalité, des dépenses reconnues dont la Couronne a admis la déductibilité avant l'audition des présents appels a été prise en compte par l'ARC lorsqu'elle a établi les nouvelles cotisations. Toutefois, comme un grand nombre des dépenses reconnues étaient mélangées dans les pièces ou les éléments de preuve orale avec certaines des dépenses reconnues dont la déductibilité a été admise par la Couronne durant l'audition ou avec d'autres dépenses dont la déductibilité n'a pas été admise, j'ai inclus dans les présents motifs des renvois à l'ensemble des dépenses reconnues dont j'ai connaissance.

¹¹³ Voir le paragraphe 9 ci-dessus.

40 \$ payé le 24 mai 2006 concernant la dépense indiquée « R.H. Small Claim »¹¹⁴;

- iii. les dépenses engagées par M. Ngai en 2005 concernant la commercialisation (394,08 \$), l'affichage (199,10 \$), un ou des certificats d'information (706,05 \$) et le *Ming Pao Daily* (1 277,94)¹¹⁵;
- iv. les cadeaux ou les paiements faits par M. Ngai en 2005 à Shirley Chan (264 \$), à Eda Wong (300 \$), à KamKong Wu (400 \$) et à Jeannie Lee (1 050 \$)¹¹⁶;
- v. le cadeau de 1 500 \$ donné par M. Ngai à Kevin Yu en 2005¹¹⁷;
- vi. cinquante pour cent des montants payés en 2005 par M. Ngai pour certains frais de représentation classés dans la catégorie des cadeaux, ce qui a entraîné des montants déductibles de 468,16 \$ (décrits comme de la bière/LCBO) et de 184,56 \$ (décrit comme café/beigne/Cambridge)¹¹⁸;
- vii. les sommes dépensées par M. Ngai, à titre de frais de publicité, en 2006 pour l'affichage (198,47 \$), un ou des dépliants (200 \$), le *Ming Pao Daily* (5 478,15 \$) et d'autres journaux (1 155,09 \$)¹¹⁹;
- viii. les cadeaux faits en 2006 par M. Ngai à Anita Leung (800 \$), à Shirley Chan (604 \$) et à Kale Gao (300 \$)¹²⁰;
- ix. le paiement de 850 \$ fait par M. Ngai pour acheter une hotte d'aspiration de cuisine pour une maison acquise par Perry So¹²¹;

¹¹⁴ Voir le paragraphe 21 ci-dessus.

¹¹⁵ Voir le paragraphe 25 ci-dessus.

¹¹⁶ Voir les paragraphes 26 et 27 ci-dessus.

¹¹⁷ Voir le paragraphe 35 ci-dessus.

¹¹⁸ Voir le paragraphe 46 ci-dessus.

¹¹⁹ Voir le paragraphe 55 ci-dessus.

¹²⁰ Voir le paragraphe 56 ci-dessus.

¹²¹ Voir les paragraphes 74 et 75 ci-dessus.

- x. le montant de 1 400 \$ payé le 5 avril 2006 par M. Ngai à Jeannie Lee pour lui rembourser son billet d'avion vers Hong Kong¹²²;
- xi. le cadeau de 500 \$ en 2006 offert par M. Ngai à Theresa Pang¹²³;
- xii. le paiement de 1 149,99 \$ fait en 2006 par M. Ngai à Cindy Ho pour lui rembourser le coût d'un barbecue pour un client de M. Ngai¹²⁴;
- xiii. le paiement de 4 185 \$ en 2006 fait par M. Ngai à Eternity Jewellery pour acheter une montre pour l'un de ses clients¹²⁵;
- xiv. cinquante pour cent des montants payés en 2006 par M. Ngai pour certaines dépenses de divertissement classées dans la catégorie des cadeaux, ce qui a entraîné des montants déductibles de 625,87 \$ payés pour la bière/LCBO, de 375 \$ payés pour le salon de l'auto Canadian International et de 102 \$ payés pour le Markham Theatre¹²⁶;
- xv. le paiement de 120 \$ fait en 2006 par M. Ngai à Siu Fong Chan pour la rémunérer pour le nettoyage qu'elle avait fait dans une unité condominiale avant sa vente¹²⁷;
- xvi. cinquante pour cent des montants payés en 2006 par M. Ngai pour certaines dépenses de divertissement classées dans la catégorie des frais de commercialisation, ce qui a entraîné des déductions décrites comme café/restaurant/aliments (110,27 \$), Beer Store (88,44 \$), Dragon Ball (225 \$), Oversea Chinese (70 \$) et Taiwan Merchants (500 \$)¹²⁸;
- xvii. les frais de consultation payés en 2005 par M. Ngai à Qilan Guan (1 200 \$), à Wen Tuo Li (1 150 \$), à Joslyn Chan (756 \$), à

¹²² Voir les paragraphes 79 à 80 ci-dessus.

¹²³ Voir le paragraphe 81 ci-dessus.

¹²⁴ Voir le paragraphe 82 ci-dessus.

¹²⁵ Voir le paragraphe 83 ci-dessus.

¹²⁶ Voir le paragraphe 84 ci-dessus.

¹²⁷ Voir le paragraphe 90 ci-dessus. Pour plus de certitude, le refus par l'ARC de la déductibilité du paiement de 500 \$ fait en 2006 comme cadeau à Siu Fong Chan est maintenu.

¹²⁸ Voir le paragraphe 92 ci-dessus.

Albert Kwan (11 250 \$), à Theresa Pang (500 \$), à M. Shunkla (500 \$) et à Winnie Cheung (1 570 \$)¹²⁹;

xviii. les frais de consultation de 4 000 \$ payés par M. Ngai à Ricky Chow, au moyen du chèque n° 173, daté du 29 mars 2005, et les frais de consultation de 6 600 \$ payés par M. Ngai à M. Chow au moyen du chèque n° 277, daté du 9 mai 2006¹³⁰;

xix. les frais de commission de 2 803,74 \$ (également classés dans la catégorie des frais de consultation) payés en 2006 par M. Ngai à EC Home Design¹³¹;

xx. certains autres frais de commission payés en 2006 par M. Ngai à Albert Kwan (1 886,79 \$), à Kit Chan (5 658 \$), à Mark Elder (500 \$) et à Charles Hui (3 480 \$)¹³²;

c) dans le calcul de ses revenus pour 2005 ou 2006, le cas échéant, M. Ngai a le droit de déduire les sommes additionnelles qui suivent :

i. le coût, soit 1 332,50 \$, de son propre billet d'avion (et non celui d'Alvin Young) pour aller à Hong Kong et en revenir en 2006¹³³;

ii. le montant de 500 \$ versé à Chris Kiepal en 2005 pour commanditer un spectacle hippique¹³⁴;

iii. le paiement de 1 500 \$ fait le 16 février 2005 par M. Ngai à James H. Chow, pour le compte de sa cliente, Jennifer Chan¹³⁵;

d) sous réserve des règles applicables de la LIR et du *Règlement de l'impôt sur le revenu*¹³⁶, le coût d'un caméscope et d'accessoires Canon achetés chez Future Shop le 11 août 2006 doit être pris en compte dans le calcul de la

¹²⁹ Voir le paragraphe 97 ci-dessus.

¹³⁰ Voir les paragraphes 98 et 99 ci-dessus.

¹³¹ Voir le paragraphe 104 ci-dessus.

¹³² Voir le paragraphe 105 ci-dessus.

¹³³ Voir les paragraphes 16 et 17 ci-dessus.

¹³⁴ Voir le paragraphe 49 ci-dessus.

¹³⁵ Voir les paragraphes 53 ci-dessus.

¹³⁶ *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C. 1977, ch. 945, dans sa version modifiée.

fraction non amortie du coût en capital de M. Ngai pour le bien amortissable de la catégorie prescrite pertinente en 2006¹³⁷;

e) à tous les autres égards, les nouvelles cotisations sont ratifiées.

[117] Étant donné que les parties ont partiellement obtenu gain de cause, je n'adjugerai pas de dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour de janvier 2018.

« Don R. Sommerfeldt »

Juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme,
ce 16^e jour de juillet 2019.

Mario Lagacé, jurilinguiste

¹³⁷ Voir le paragraphe 66 ci-dessus.

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 26

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2013-604(IT)G

INTITULÉ : YIU-CHO NGAI ET SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATES D'AUDIENCE : Les 23 et 24 mars 2016, ainsi que le 30 janvier 2017

DATE DE DÉPÔT DES OBSERVATIONS : Le 3 avril 2017

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

DATE DU JUGEMENT : Le 26 janvier 2018

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e Abba Chima
Avocat de l'intimée : M^e Tony Cheung

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : Abba Chima

Cabinet :

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada