

Dossier : 2009-35(IT)I

ENTRE :

DR. MIKE ORTH INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus les 15 et 16 mars 2010 et le 1^{er} et le 2 décembre 2010, à Calgary
(Alberta).

Devant : L'honorable juge en chef Gerald J. Rip

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Virginia A. Engel
M^e Patrick Robinson

Avocate de l'intimée : M^e Marla Teeling

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2003 et 2004 sont accueillis et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse de nouvelles cotisations compte tenu du fait que l'appelante a le droit de déduire les sommes suivantes au titre d'honoraires d'avocat :

- a) Pour 2003, la somme de 6 465,29 \$;
- b) Pour 2004, la somme de 13 637 \$.

Chacune des parties dispose de 30 jours à partir de la date des présents motifs pour fournir à la Cour des observations écrites au sujet des dépens relativement à la demande de réouverture des appels et au retrait de ladite demande.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour d'avril 2013.

« Gerald J. Rip »

Juge en chef Rip

Traduction certifiée conforme
ce 7^e jour de juin 2013.

Espérance Mabushi, M.A. Trad. Jur

Référence : 2013 CCI 123

Date : 20130424

Dossier : 2009-35(IT)I

ENTRE :

DR. MIKE ORTH INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge en chef Rip

Introduction

[1] Dans les présents appels (procédure informelle) qu'elle a interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu pour ses années 2003 et 2004, Dr. Mike Orth Inc. (la société « Orth Inc. »), l'appelante, soutient que le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé la [TRADUCTION] « déduction d'honoraires d'avocat » qu'elle avait demandée, que les nouvelles cotisations [TRADUCTION] « sont fondées sur des hypothèses de fait et de droit erronées » et qu'elle a le droit d'amortir ou de déduire les honoraires d'avocat en question dans le calcul de ses revenus pour 2003 et 2004. L'appelante se fonde notamment sur les articles 9 et 14, le paragraphe 20(1) et l'alinéa 60o) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[2] L'appelante déclare que les honoraires d'avocat ont été comptabilisés au cours de ses exercices 2003 et 2004 et qu'elle a fourni au ministre des copies des factures relatives aux honoraires d'avocat. Toutefois, l'appelante affirme que le ministre a [TRADUCTION] « insisté pour recevoir une description détaillée des services juridiques précis fournis à la société relativement aux honoraires d'avocat qu'elle a supportés. La description précise des services juridiques et des conseils juridiques qui ont été décrits et fournis à l'[appelante] et qui se rapportent aux honoraires d'avocat sont

assujettis au privilège des communications entre client et avocat, privilège auquel l'appelante n'a pas renoncé ». L'appelante soutient qu'elle a fourni au ministre une [TRADUCTION] « description générale de la nature des services juridiques » comme [TRADUCTION] « autre méthode permettant d'étayer la nature des honoraires d'avocat ».

[3] Par ailleurs, l'intimée se plaint que les factures ne satisfont pas aux exigences du paragraphe 230(1) de la Loi, selon lesquelles quiconque exploite une entreprise et est obligé de payer ou de percevoir des impôts doit tenir des registres et des livres de comptes dans la forme et renfermant les renseignements qui permettent d'établir le montant des impôts payables en vertu de la Loi. L'intimée soutient que le ministre ne peut pas établir, à partir des seuls renseignements figurant sur les factures, si les frais étaient déductibles dans le calcul du revenu. L'avocate de l'intimée affirme que le ministre a besoin d'une description des services juridiques rendus relativement aux frais en cause et qu'il a refusé d'accepter la [TRADUCTION] « description générale » de la nature des services juridiques fournis à l'appelante.

[4] L'intimée ne conteste pas l'argument soulevé par l'appelante selon lequel les renseignements que l'intimée cherche à obtenir sont assujettis au privilège des communications entre client et avocat.

[5] Les factures en question ont été établies par Olson Lemons LLP (le cabinet « Olson Lemons »), un cabinet d'avocats, et par Olson Tax Consultants Inc. (la société « Olson Inc. »), une société qui s'occupe de la préparation de déclarations de revenus et qui appartient au cabinet d'avocats. Une facture type se présente de la manière suivante (les montants pouvant varier) :

Compte pour services juridiques rendus

Honoraires pour services rendus	5 000,00
Total - TPS	<u>350,00</u>
Total	5 350,00
Moins les paiements effectués par le client	<u>5 350,00</u>
Solde dû	0,00

[6] Certaines factures faisaient état de débours et mentionnaient des paiements provenant du compte en fidéicommissé du cabinet d'avocats.

[7] Orth Inc. exploite une clinique médicale. L'actionnaire principal d'Orth Inc. est le Dr Michael Orth. L'exercice d'Orth Inc. se termine le 30 juin.

[8] Les présents appels étaient les premiers des appels interjetés par trois contribuables liées et qui étaient fixés pour audition le 15 mars 2010 pour deux journées et demie. Les questions en litige concernant les deux autres appelantes, à savoir 371501 B.C. Ltd. (la société « 371 Ltd. ») et 4402143 B.C. Ltd. (la société « 440 Ltd. »)¹, sont semblables à celles de l'espèce. Après plusieurs heures de témoignage le premier jour d'audience des appels de la société Orth Inc., les avocats des parties ont convenu que les appels [TRADUCTION] « pouvaient être réglés » et ont entamé le processus de règlement des appels.

[9] Le règlement des appels n'a pas abouti et l'audience des appels interjetés par la société Orth Inc. a repris le 1^{er} décembre 2010 (les appels interjetés par la société 371 Ltd. ont été entendus le lendemain, et les parties ont convenu que les appels interjetés par la société 440 Ltd. seraient réglés en fonction des motifs du jugement que je rendrais dans l'affaire 371 Ltd., sous réserve de questions ayant déjà fait l'objet d'une entente).

Le privilège

[10] L'appelante a refusé de communiquer certains renseignements concernant les factures en question, arguant le privilège des communications entre client et avocat. En l'espèce, l'avocate de l'appelante fait valoir qu'une des questions liées au privilège tient au fait que le vérificateur de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») voulait avoir accès au contenu des dossiers de l'avocat de l'appelante. La Couronne soutient que le vérificateur de l'ARC voulait simplement obtenir plus de précisions que celles qui figuraient sur les factures.

[11] Là encore, le ministre n'a pas remis en question le droit de l'appelante d'invoquer le privilège des communications entre client et avocat, et la Cour ne le fera pas non plus. Le fisc ne peut pas jeter les yeux sur les documents contenus dans les dossiers d'un avocat. Toutefois, l'avocate de l'intimée a demandé si l'appelante avait renoncé au privilège des communications entre client et avocat, étant donné qu'elle dit que l'appelante a choisi de révéler certains renseignements qui pourraient être protégés et de cacher des éléments de preuve qui pourraient nuire à ses appels. Finalement, l'avocate de l'intimée a abandonné cet argument.

¹ Les jugements rendus dans ces appels ont été signés le même jour que le jugement rendu en l'espèce.

[12] Pour établir une cotisation, le ministre se fonde sur des présomptions de fait² qui l'amènent à établir une cotisation d'une manière particulière. La charge initiale de « démolir » les présomptions formulées par le ministre dans la cotisation qu'il a établie est imposée au contribuable³. Le fardeau initial de l'appelante consiste seulement à « démolir » les présomptions exactes qu'a utilisées le ministre, mais rien de plus⁴.

[13] La juge L'Heureux-Dubé a fait l'observation suivante dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, au paragraphe 93 :

L'appelant s'acquitte de cette charge initiale de « démolir » l'exactitude des présomptions du ministre lorsqu'il présente au moins une preuve *prima facie* [...]

[14] Une fois que les présomptions du ministre ont été « démolies » par l'appelant, il incombe au ministre de réfuter la preuve *prima facie* présentée par l'appelant et d'apporter la preuve des ses présomptions⁵.

[15] Étant donné la preuve dont je suis saisi, je dois décider si la preuve présentée par l'appelante est suffisante pour démolir toutes les présomptions du ministre, ou l'une ou l'autre d'entre elles. Compte tenu du degré de la preuve présentée par l'appelante, celle-ci a-t-elle établi une preuve *prima facie*? Qu'est-ce qu'une preuve *prima facie* dans un appel en matière d'impôt sur le revenu?

[16] Dans l'arrêt *Amiante Spec. Inc. c. La Reine*⁶, au paragraphe 23, la juge Trudel a cité les observations faites par le juge Cain dans l'arrêt *Stewart v. Canada*⁷ :

Une preuve *prima facie* est celle qui est « étayée par des éléments de preuve qui créent un tel degré de probabilité en sa faveur que la Cour doit l'accepter si elle y ajoute foi, à moins qu'elle ne soit contredite ou que le contraire ne soit prouvé. Une preuve *prima facie* n'est pas la même chose qu'une preuve concluante, qui exclut la possibilité que toute conclusion autre que celle établie par cette preuve soit vraie [...]

² *Bayridge Estates Ltd. v. M.N.R.*, 59 D.T.C. 1098 (C. de l'É.), approuvée dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, au paragraphe 92.

³ *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486, cité dans l'arrêt *Hickman Motors*, précité, au paragraphe 92.

⁴ *First Fund Genesis Corp. v. The Queen*, 90 D.T.C. 6337 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 1340, cité avec approbation dans l'arrêt *Hickman Motors*, précité, au paragraphe 92.

⁵ *Kamin v. M.N.R.*, 93 DTC 62 (C.C.I.), cité avec approbation dans l'arrêt *Hickman Motors*, précité, au paragraphe 93.

⁶ 2009 CAF 139, [2009] G.S.T.C. 71, au paragraphe 23.

⁷ [2000] A.C.I. n° 53 (QL), 2000 CanLII 426.

[17] La juge Trudel a continué ainsi, au paragraphe 24 de l'arrêt *Amiante Spec. Inc.* :

Bien qu'il ne s'agisse pas d'une preuve concluante, « le fardeau de la preuve imposé au contribuable ne doit pas être renversé à la légère ou arbitrairement » considérant « qu'il s'agit de l'entreprise du contribuable » (*Voitures Orly inc. c. Canada*, 2005 CAF 425 au paragraphe 20). Cette Cour a précisé que c'est le contribuable « qui sait comment et pourquoi son entreprise fonctionne comme elle le fait et pas autrement. Il connaît et possède des renseignements dont le ministre ne dispose pas. Il possède des renseignements qui sont à sa portée et sur lesquels il exerce un contrôle » (*ibid.*).

[18] Récemment, la juge Huddart, de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique, a examiné la nature du fardeau de la preuve qui incombait à un contribuable dans l'arrêt *Northern Properties Corp. v. British Columbia*⁸. Au paragraphe 33 de l'arrêt, elle a décrit ce qu'il faut pour établir une preuve *prima facie*, et comment la preuve de l'appelant qui établirait par ailleurs une preuve *prima facie* peut être valablement contestée par l'intimée pour éviter une inversion du fardeau de la preuve. Voici la teneur des observations de la juge Huddart :

[TRADUCTION]

En réponse aux observations du contribuable, la Couronne peut présenter sa propre preuve en vue d'établir que les hypothèses sont exactes ou de démontrer qu'indépendamment des hypothèses, la cotisation est néanmoins fondée : *Pillsbury*, p. 5188; *Pollock*, p. 6053. La Couronne peut également contester la preuve du contribuable dans le cadre du contre-interrogatoire, ou en soulevant de sérieuses questions de crédibilité. Un tribunal peut tirer une déduction défavorable « de l'omission du contribuable de présenter une preuve substantielle qui est en sa possession ou sur laquelle il exerce un contrôle » et conclure que le contribuable n'a pas satisfait au fardeau initial qui lui incombait de réfuter une hypothèse ou des hypothèses : *Trac*⁹, au paragraphe 31. Une fois que la totalité de la preuve a été présentée, le juge doit la soupeser et décider d'abord si le contribuable a satisfait au fardeau juridique initial à l'égard des hypothèses. Si le contribuable n'a pas satisfait à ce fardeau, la Couronne n'a pas à s'acquitter de son fardeau juridique conditionnel puisque la condition n'a pas été remplie.

[Non souligné dans l'original.]

⁸ [2010] 10 W.W.R. 264.

⁹ *Trac v. British Columbia* (2007), 61 B.C.L.R. (4th) 359, citant William Innes & Hemamalini Moorthy, « *Onus of Proof and Ministerial Assumptions: The Role and Evolution of Burden of Proof in Income Tax Appeals* », (1998) 46:6, Can. Tax J. 1187, à la page 1188.

[19] Plus tôt, dans l'arrêt *The Queen v. Peter K.S. Wu*¹⁰, le juge Strayer a donné un exemple où le témoignage d'un contribuable, à l'égard duquel le contribuable n'avait pas présenté de contre-preuve, n'a néanmoins pas permis d'établir une preuve *prima facie*. Pour infirmer une décision de la Cour selon laquelle le témoignage d'une personne, malgré le fait que la personne soit évasive et peu convaincante et qu'elle ne se rappelle pas ce qui s'était passé, devait être accepté étant donné qu'il s'agissait du seul témoignage dont la Cour était saisie, le juge Strayer a fait les observations suivantes, à la page 6006 :

Le juge n'a pas pris en compte la charge de la preuve que faisait peser sur le contribuable la présomption faite par le ministre qu'il s'agissait justement là de l'un des motifs du versement des dividendes en actions au contribuable. En d'autres termes, il incombait en l'espèce au contribuable de prouver qu'il n'en était rien. N'empêche que tout en jugeant peu convaincant le témoignage de ce dernier, [...] il a conclu que puisqu'il s'agissait là de la seule preuve produite en l'espèce, il devait y ajouter foi. Il aurait dû plutôt examiner si ce témoignage satisfaisait au critère de l'explication objectivement raisonnable, par laquelle le contribuable pourrait s'acquitter de la charge qui lui incombait [...]

[Non souligné dans l'original.]

[20] Le contribuable qui souhaite établir une preuve *prima facie* pour démolir l'ensemble ou une partie des présomptions du ministre doit non seulement présenter une preuve hautement probable qui doit être acceptée par la Cour, mais doit aussi permettre à l'avocat de l'intimée de procéder à un contre-interrogatoire équitable et transparent à l'égard de la preuve. L'avocat a le droit de contester vivement la preuve du contribuable lors du contre-interrogatoire. Le contribuable qui invoque le privilège des communications entre client et avocat en contre-interrogatoire à l'égard de questions qu'il a présentées en interrogatoire principal, limitant ainsi le contre-interrogatoire, doit tenir compte des conséquences possibles. Le contribuable qui fait valoir le privilège et qui souhaite inverser le fardeau de la preuve doit néanmoins établir une preuve susceptible de résister au contre-interrogatoire.

[21] Ainsi, une des tâches qui m'incombent, en l'espèce, est de décider si l'appelante, tout en conservant son droit concernant le privilège des communications entre client et avocat, a présenté une preuve qui inverse la charge qui lui incombait du fait des présomptions du ministre.

¹⁰ 98 DTC 6004.

La demande de réouverture

[22] Afin de favoriser le règlement des appels, j'ai rendu une ordonnance, le 18 avril 2011, enjoignant aux sociétés Orth Inc., 371 Ltd. et 440 Ltd. de rencontrer leurs avocats afin de reconsidérer les renseignements qu'elles pourraient être disposées à fournir suivant une renonciation limitée et partielle au privilège des communications entre client et avocat, et de rejoindre l'avocate de l'intimée au cabinet d'Olson Lemons à Calgary pour examiner leur position avec elle. Les appelantes dans tous les appels et l'intimée devaient faire rapport à la Cour par écrit au plus tard le 31 août 2011 (délai prorogé jusqu'au 30 septembre 2011). Lorsque j'ai rendu l'ordonnance, j'ai adopté les motifs provisoires rendus par la juge Campbell dans la décision *Richard A. Kanan Corporation v. The Queen*¹¹. Les parties n'ont pu arriver à aucune entente à l'égard de quelque renseignement que ce soit. Le 3 octobre 2011, les appelantes ont demandé que leurs appels soient rouverts relativement à des éléments de preuve supplémentaires et, le 15 novembre 2011, les appelantes ont déposé des observations écrites à l'appui de leur demande, y compris un affidavit de M. Olson. Pour diverses raisons, les parties ne pouvaient pas convenir d'une date antérieure au 11 décembre 2012 pour l'audition de la requête. Le 10 décembre 2012, la veille de la date d'audition prévue et plus d'un an après le dépôt de leur demande de réouverture des appels, les appelantes ont retiré la demande en question. L'intimée a demandé que son avocate soit autorisée à présenter des observations relativement aux dépens concernant la demande abandonnée.

Les faits

[23] M. Olson a expliqué qu'au début de chaque exercice de l'appelante, il examinait le travail que le cabinet avait effectué auparavant pour l'appelante et, en fonction des [TRADUCTION] « compétences spécialisées nécessaires pour faire certaines choses », il établissait les services à rendre à l'appelante pour l'exercice et fixait les honoraires. Les honoraires couvraient tous les travaux ou projets à exécuter pour l'année. Les honoraires étaient examinés avec la cliente et une lettre de mission suivait. Si M. Olson sous-estimait les honoraires, [TRADUCTION] « nous absorbons la différence, si nous surestimons les honoraires, nous gardons la différence ».

[24] Pour l'exercice 2003 par exemple, M. Olson a fixé des honoraires de 36 500 \$ « environ » à l'égard de l'appelante. En contrepartie des honoraires fixés, Olson Lemons s'est engagé à exécuter 16 travaux ou projets différents pour l'appelante pendant l'exercice. Selon M. Olson, six des projets portaient en réalité sur

¹¹ 2011 CCI 211, 2011 D.T.C. 1168.

des distributions de la société, trois projets concernaient la capitalisation effectuée par l'appelante eu égard à des souscriptions d'actions, deux projets avaient trait à l'examen du risque de l'appelante d'être associée, sur le plan fiscal, à des sociétés contrôlées par les frères du Dr Orth, une tâche portait sur l'analyse du bilan de l'appelante, un projet concernait l'examen de la rémunération que l'appelante devait verser et trois éléments, qu'il a appelés des [TRADUCTION] « projets secondaires », [TRADUCTION] « avaient davantage trait à un des actionnaires de la société et à la relation entre l'[appelante] et une de ses sociétés actionnaires », à savoir la 594962 British Columbia Ltd. (la société « 594 Ltd. »). Les actionnaires [TRADUCTION] « étaient en quelque sorte partiellement en cause ». M. Olson a déclaré qu'il avait discuté avec la cliente – le dirigeant de l'appelante, je suppose – et qu'il avait attribué à l'appelante des factures totalisant 25 000 \$ pour tenir compte de travaux réels. [TRADUCTION] « Plus tard, nous avons pensé qu'un montant plus élevé aurait dû être attribué à l'[appelante] ». Il a déclaré que d'autres factures avaient aussi été remises aux actionnaires.

[25] M. Olson a reconnu qu'il n'avait pas de méthode précise d'attribution des frais quant aux heures ou au pourcentage de travail. [TRADUCTION] « Nous examinons les questions [...] et nous effectuons [une] attribution [...] [du] mieux que nous pouvions ». Des documents de facturation à l'heure sont tenus, mais, selon M. Olson, l'appelante ne faisait pas l'objet d'une facturation à l'heure. M. Olson avait une idée de la durée d'un projet, mais [TRADUCTION] « d'une manière vraiment approximative ». Il a supposé qu'on pouvait dire que 13 des 16 projets concernaient l'appelante. Il a estimé que les honoraires établis pour l'appelante seraient [TRADUCTION] « probablement de l'ordre des 13/16 [du total des honoraires établis] plutôt que de fournir une facturation détaillée pour chaque projet ».

[26] Selon M. Olson, les [TRADUCTION] « honoraires fixes » incluent aussi le droit de l'appelante de poser de temps à autre aux avocats du cabinet [TRADUCTION] « des questions courantes », habituellement des questions d'ordre général concernant les affaires.

[27] Les documents concernant tous les projets sont conservés dans un dossier, par exemple, le dossier pour 2003 s'appelle [TRADUCTION] « Projets 2003 ». [TRADUCTION] « Tout ce que nous ferons est consigné dans ce dossier [...], nous établissons des honoraires pour l'ensemble des travaux ».

[28] M. Olson n'avait [TRADUCTION] « pas le loisir de révéler les questions ayant fait l'objet de discussions avec la cliente ». Ainsi, lors du contre-interrogatoire, M. Olson n'a pas répondu aux questions portant sur l'analyse des distributions de la

société et sur les conflits entre actionnaires qu'il avait mentionnés dans l'interrogatoire principal. Il a toutefois déclaré qu'il y avait différents actionnaires concernés et qu'une [TRADUCTION] « société doit être sensible aux conflits entre les actionnaires ». Il a parlé de [TRADUCTION] « questions importantes qui devaient être réglées [...] de questions d'ordre fiduciaire relatives au changement d'actionnaires, en particulier lorsque des membres de la famille étaient concernés ». Quant à la question du rachat d'actions, il a refusé de justifier tout rachat, renvoyant l'avocate de l'intimée (et moi) aux [TRADUCTION] « résultats » consignés dans le registre des procès-verbaux de l'appelante.

[29] L'avocate de l'intimée a demandé à M. Olson si, en ce qui concerne les dividendes, le montant établi dans les factures au titre d'honoraires d'avocat avait trait à des conseils juridiques fournis quant aux personnes à qui les dividendes devraient être versés plutôt qu'au [TRADUCTION] « travail comme tel » effectué pour payer ces dividendes et au versement comme tel des dividendes. M. Olson a répondu que les honoraires concernaient [TRADUCTION] « l'analyse juridique et fiscale concernant le versement de dividendes ». Par exemple, M. Olson a expliqué que les dispositions concernant les actions devaient être examinées; que certaines actions étaient assorties de dispositions donnant droit à un dividende pour leurs détenteurs au détriment des détenteurs d'actions d'une autre catégorie. Les bénéficiaires non répartis doivent être examinés, les risques de conflits entre actionnaires doivent être considérés, les dossiers doivent être tenus, les rapports doivent être établis, les résolutions doivent être rédigées, les formulaires doivent être produits auprès des ordres de gouvernement, un rapport doit être établi à l'intention du spécialiste en déclarations de revenus quant à la manière dont il faut établir la déclaration de revenus en raison de dividendes. Si un dividende doit être versé à titre de dividende en capital, alors les formulaires de choix doivent être produits. Tout cela faisait partie des travaux effectués pour les six projets concernant les distributions. Le volet fiscal du travail était effectué par les avocats-fiscalistes d'Olson Lemons tandis que les questions commerciales de la société étaient confiées aux avocats spécialistes en droit des sociétés d'Olson Lemons. M. Olson a déclaré que, compte tenu du fait qu'il n'était pas un avocat spécialisé en droit des sociétés, il ne pouvait répondre à aucune question concernant les activités de la société. Au moment de se préparer pour l'audience, M. Olson n'a consulté aucun avocat spécialisé en droit des sociétés d'Olson Lemons qui aurait peut-être été au courant des questions en litige.

[30] En ce qui concerne le projet portant sur la rémunération, M. Olson ne pouvait pas [TRADUCTION] « se rappeler » à qui, le cas échéant, l'appelante avait versé un salaire ou une prime en 2003 ou en 2004. Il a pourtant déclaré que la rémunération est examinée chaque année, mais il ne pouvait se souvenir d'aucun détail.

[31] L'analyse du bilan pour 2003 portait sur un actif particulier et, selon M. Olson, [TRADUCTION] « je me rappelle qu'il concernait les dettes d'exploitation et les créances [...] ». Il a précisé que cela était pertinent pour la préparation de la déclaration de revenus. Les déclarations de revenus de l'appelante pour 2003 ou 2004 n'ont pas été produites à l'audience. L'intimée a produit des états financiers de l'appelante qu'elle avait établis pour démontrer que les honoraires professionnels représentaient plus de dix pour cent du revenu brut de l'appelante dans chacune des années visées par l'appel.

[32] En ce qui concerne le capital social de l'appelante, M. Olson a déclaré que l'épouse du Dr Orth était devenue actionnaire et que le Dr Orth avait acquis des actions privilégiées. M. Olson n'a pas révélé les conseils qu'il avait donnés à M^{me} Orth pour qu'elle acquière les actions et à l'appelante pour qu'elle rachète quelque action que ce soit.

[33] Selon M. Olson, Olson Ltd. [TRADUCTION] « fait partie du cabinet ». Il s'agit d'une entreprise [TRADUCTION] « qui s'occupe strictement de la préparation de déclarations de revenus ». C'est un avocat du cabinet qui prépare un rapport sur la manière dont il faut établir la déclaration de revenus et Olson Ltd. exécute les instructions de l'avocat. Olson Ltd. envoie des factures aux clients [TRADUCTION] « pour la commodité du client ». M. Olson ne pouvait pas répondre à la question concernant le temps qu'Olson Ltd. avait consacré aux activités de l'appelante. Lorsqu'ils s'est préparé pour l'audience, M. Olson n'a pas examiné les documents de facturation d'Olson Ltd. Il ne pouvait pas se rappeler s'il avait examiné auparavant les déclarations de revenus de l'appelante préparées par Olson Ltd. pour 2003 et 2004.

[34] Au cours de la vérification de l'appelante, M^e Brian Kearn, un avocat qui travaillait alors chez Olson Lemons, a envoyé au vérificateur de l'ARC qui s'occupait du dossier, le 29 janvier 2008, des copies de factures que le cabinet avait envoyées à l'appelante pour 2003 et 2004. Il s'agissait de factures pour des honoraires concernant la clinique médicale et les placements de l'appelante, à savoir des honoraires pour des services rendus relativement au respect des obligations fiscales et des obligations liées à la société, ces factures s'élevant à 3 226,37 \$ et à 12 648,15 \$ pour 2003 et 2004, respectivement, et relativement à des services juridiques concernant les activités et les placements de l'appelante, ces factures s'élevant à 33 416,02 \$ et à 18 218,71 \$ pour 2003 et 2004, respectivement.

[35] Environ un mois plus tard, M^e William Quigley, un avocat qui travaillait aussi chez Olson Lemons à l'époque, a adressé à l'ARC une lettre datée du 20 février 2008, à laquelle il avait joint des copies des factures en question ainsi qu'une analyse des honoraires visés par les factures. M^e William Quigley a précisé qu'il était chargé du dossier de l'appelante et qu'[TRADUCTION] « étant donné que les présentes factures sont assujetties au privilège des communications entre client et avocat, j'ai examiné les éléments consignés pour la période pertinente en vue de vous présenter un résumé de nature à vous permettre de déterminer la déductibilité de ces éléments ». Il a réparti les factures de la manière suivante :

- i) Conseils juridiques fournis à l'appelante relativement à des distributions annuelles (factures n^{os} 302045, 303032 et 304043 pour 2003 et factures n^{os} 504061 et 606084 pour 2004);
- ii) Services annuels rendus à l'appelante concernant le respect des obligations liées à la société et des obligations fiscales (facture n^o 304570 pour 2003 et factures n^{os} 406722 et 504597 pour 2004);
- iii) Conseils juridiques fournis à l'appelante relativement à des distributions annuelles de la société et à d'autres options de planification de la société (factures n^{os} 303031 et 304042 pour 2003 et factures n^{os} 410120, 504060 et 508044);
- iv) Analyse de la situation commerciale, financière et fiscale actuelle et future de la société (facture n^o 301076 pour 2003 et factures n^{os} 401031 et 501213 pour 2004).

[36] Les copies des factures envoyées à l'ARC par M^e Kearl et par M^e Quigley n'étaient pas identiques. M^e Kearl avait inclus des copies de factures établies à l'égard d'autres sociétés liées à l'appelante, par exemple, la société 594 Ltd.¹². Trois factures qui avaient été initialement établies au nom de l'appelante en 2004 ont par la suite été établies au nom d'actionnaires de l'appelante. Il semble que

¹² L'appelante a également produit une liasse de copies de factures sous la cote A-5. Cette pièce comprenait des copies des factures jointes à la lettre de M^e Quigley, mais elle comprenait aussi des copies de factures établies à l'égard des sociétés 594 Ltd., Orth Holdings, Mike Orth et 573 Ltd. Dans les documents joints à la lettre de M^e Quigley, la facture n^o 606084 est adressée à l'appelante pour un montant total de 494,34 \$; à la pièce A-5, la facture portant le même numéro est adressée à la société 573 Ltd. pour un montant total de 4 012,50 \$.

l'aide-comptable de l'appelante ait inscrit au nom de l'appelante des factures qui auraient dû être payées par d'autres. Les factures en question totalisaient 3 215,75 \$.

[37] L'analyse des honoraires professionnels facturés à l'appelante pour chaque exercice comportait ce qui suit : (i) explication selon le grand livre journal; (ii) montant selon le grand livre journal; (iii) date de la facture et (iv) numéro et montant de la facture. Il y a des rapprochements quant à des montants déterminés par l'aide-comptable. M. Olson a souligné que, pour 2003, un montant (facture n° 304042) de 1 551,55 \$ a été déduit en 2004 alors qu'il aurait dû être déduit en 2003.

[38] M. Olson a déclaré que, dans l'analyse de 2004, l'aide-comptable avait inscrit certaines factures [TRADUCTION] « que nous pensions [...] avaient été attribuées à d'autres parties liées et qui devaient être dûment remboursées par elles, et nous les avons donc retirées de la liste ». Il a ajouté que l'aide-comptable avait également ajouté des honoraires professionnels de 20 750 \$ pour des services rendus après la fin de l'exercice et avait omis de déduire les montants de deux autres factures qui avaient été payées par l'appelante [TRADUCTION] « pour la somme d'au moins 6 000 \$ ». Plutôt que de faire en sorte que Olson Lemons établisse une nouvelle facture, l'appelante a remboursé le montant à la société 594 Ltd. étant donné que celle-ci avait en réalité déjà effectué le paiement à Olson Lemons. Le montant total facturé pour 2004 est donc passé de 20 296,18 \$ à 27 950,57 \$.

[39] Les factures suivantes, qui étaient jointes à la lettre de M^e Quigley, sont en cause :

A) Année d'imposition 2003

- a) Facture n° 304570, datée du 15 avril 2003, provenant de la société Olson Inc. : honoraires pour services rendus : 2 925 \$ (total après ajout de frais et débours : 3 015,29 \$)¹³

M. Olson a déclaré que la facture ci-dessus concernait des services relatifs au respect des obligations fiscales et la préparation de la déclaration de revenus et des relevés d'impôt de

¹³ En plus d'honoraires pour des services juridiques rendus, Olson Lemons a porté au compte de la cliente d'autres frais, tels que des débours. Le « total » comprend les montants ajoutés, mais ne comprend pas la taxe sur les produits et services.

l'appelante pour 2002. Les honoraires ont été convenus après la fin de l'exercice 2002. À certains moments, lorsque M. Olson a été interrogé sur la facturation supplémentaire à l'égard de la même tâche, il a expliqué que [TRADUCTION] « les factures sont envoyées de temps en temps » et qu'on ne peut pas se fier à une facture en particulier pour déterminer le montant total des frais pour le projet. Il a affirmé que [TRADUCTION] « Parfois, les frais concernant les travaux sont plus élevés que le montant de la facture », et il a mentionné la facture n°304570, et qu'ils seraient [TRADUCTION] « revus à la hausse » dans une facturation ultérieure. Certains comptes étaient réglés en partie dans une année et en partie dans une autre. [TRADUCTION] « Je ne peux pas vous le dire avec certitude ».

- b) Facture n° 301076, datée du 29 janvier 2003 : honoraires pour services rendus : 2 750 \$ (total : 2 764,24 \$)

Cette facture concerne des conseils fournis sur diverses questions relatives à l'exploitation d'une clinique médicale. M. Olson a décrit les conseils donnés comme étant [TRADUCTION] « des conseils d'ordre général » relativement à l'activité, y compris des questions liées à l'emploi. Si l'appelante avait besoin d'un avocat spécialisé en droit du travail, M. Olson lui en recommandait un. M. Olson a déclaré que la facture en question concernait également [TRADUCTION] « certaines questions fiscales générales ». Il ne pouvait pas se rappeler si la facture portait aussi sur des « questions relatives aux biens ».

- c) Facture n° 302045, datée du 21 février 2003, honoraires pour services rendus : 10 000 \$ (total : 10 015,02 \$); facture n° 303032, datée du 24 mars 2003, honoraires pour services rendus : 10 000 \$ (total : 10 000,62 \$); facture n° 304043, datée du 25 avril 2003, honoraires pour services rendus : 5 000 \$

M. Olson a témoigné que les frais décrits dans les factures n°s 302045, 303032 et 304043, qui concernaient une entente de provision sur honoraires et qui étaient fondés sur une répartition de services, ont été supportés par les actionnaires. Deux factures connexes ont été envoyées à la société 594 Ltd. Parmi les 16

tâches et projets différents, [TRADUCTION] « nous avons pensé » que 13 tâches ou projets avaient trait à l'appelante. Peut-être que les trois autres tâches ou projets concernaient aussi bien les actionnaires que l'appelante. M. Olson a déclaré qu'il croyait qu'une des questions était liée à des rachats d'actions pour une société à dénomination numérique et il pensait que l'[TRADUCTION] « actionnaire ultime » de cette société devait faire l'objet d'une facturation séparée. Les honoraires prévus étaient répartis entre les actionnaires compte tenu de ce à quoi, selon lui, les services se rapportaient.

M. Olson a produit les copies des deux factures, portant les numéros 304044 et 305072 pour des montants de 2 675 \$ (2 500 \$ pour des honoraires) et de 5 885 \$ (5 500 \$ pour des honoraires), respectivement, envoyées à la société 594 Ltd. après la fin de l'exercice 2003. Des copies de ces factures ont été jointes à la lettre de M^e Kearl, mais non à celle de M^e Quigley. M. Olson a expliqué que ces factures concernaient [TRADUCTION] « du travail effectué relativement à certaines questions de capitalisation » concernant l'appelante. Compte tenu des honoraires fixes [TRADUCTION] « nous avons en quelque sorte conçu le travail ainsi et établi ce taux que devait payer la 594 ». M. Olson a déclaré que, plus tard, au cours de discussions avec la cliente, [TRADUCTION] « nous avons estimé qu'« il conviendrait à la cliente qu'une partie de ces frais soit payée par [l'appelante] ». Les montants ont été au départ payés par la 594, et ont par la suite [...] été remboursés pour environ 6 000 \$ ». M. Olson a reproché cette situation à l'aide-comptable [TRADUCTION] « qui était confus quant au remboursement, qui pensait qu'il s'agissait [...] des frais liés à des questions relatives au respect des obligations ». M. Olson a expliqué que l'aide-comptable avait déduit les honoraires qui avaient été [TRADUCTION] « attribués à juste titre à la société 594 Ltd., mais qui auraient dû être consignés comme un remboursement ». C'est pourquoi ces factures n'ont pas été annexées à la lettre de M. Quigley¹⁴.

¹⁴ L'appelante avait également établi une facture de 1 925 \$ à l'égard de la société 594 Ltd pour des services rendus (facture n° 406721), le 17 juin 2004 (une copie de cette facture a été jointe à la lettre de M^e Kearl). Voir paragraphe 39Ba.1) des présents motifs.

- d) Facture n° 303031, datée du 24 mars 2003, honoraires pour services rendus : 2 000 \$; facture n° 304042, datée du 25 août 2003, honoraires pour services rendus : 1 450 \$ (total : 1 450,05 \$)

Les honoraires visés par ces factures avaient trait à des services concernant les distributions et les attributs fiscaux des distributions [TRADUCTION] « ainsi que les options de planification d'entreprise ». Les distributions ont été faites en 2002, mais le travail a été achevé après la fin de l'exercice. La facture n° 303031 mentionnait aussi une analyse quant à savoir si l'appelante était associée à une autre société sur le plan fiscal ainsi que la rémunération ayant une incidence sur la déduction accordée aux petites entreprises.

Le montant des honoraires visés par la facture n°304042 a été déduit [TRADUCTION] « par inadvertance » dans le calcul du revenu pour 2004. Selon M. Olson, le montant aurait dû être déduit dans le calcul du revenu pour 2003.

B. Année d'imposition 2004

- a.1) Facture n° 406722, datée du 17 juin 2004, provenant de la société Olson Inc., honoraires pour services rendus : 3 950 \$ (total : 4 056,90 \$); facture n° 504597, datée du 19 avril 2005, honoraires pour services rendus : 5 000 \$ (total : 5 037,86 \$)

Facture n° 406721, datée du 17 juin 2004, provenant de la société Olson Inc., envoyée à la société 594 Ltd.; honoraires pour services rendus : 1 925 \$

Des copies de ces factures étaient jointes à la lettre de M^e Kearn et avaient trait au respect des obligations liées à la société et des obligations fiscales pour 2004.

Les factures susmentionnées représentent des frais engagés relativement au respect des obligations liées à la société et aux obligations fiscales, à la production des déclarations de revenus de l'appelante pour l'année d'imposition 2004 ainsi qu'à des

conseils fournis en ce qui a trait aux déclarations de revenus. M. Olson a déclaré que les frais avaient été convenus après l'exécution des travaux et qu'ils ont été [TRADUCTION] « déduits [...] lorsqu'ils nous ont payés ». Selon M. Olson, la facture n° 406722 a été réglée, et la facture n° 504597 a été comptabilisée dans les documents de travail de l'appelante. M. Olson croyait qu'une partie ou la totalité du montant avait été comptabilisé par la cliente. Les éléments visés par la facture concernaient l'exercice 2004, mais la facture a été établie après la fin de l'exercice. M. Olson a affirmé que ces frais, exigés par la société Olson Inc., couvraient aussi les conseils juridiques. Selon M. Olson, les services visés par les factures en question ont été rendus par la société Olson Inc. compte tenu de la provision sur honoraire accordée au cabinet d'avocats. Je suppose que la facture qui a été adressée à la société 594 Ltd. était celle que cette dernière avait payée et pour laquelle le montant de 1 925 \$ avait été remboursé à la société 594 Ltd. par l'appelante.

b.1) Facture n° 401031, datée du 12 janvier 2004, honoraires pour services rendus : 2 975 \$ (total : 3 101,310 \$); facture n° 501213, datée du 1^{er} février 2005, honoraires pour services rendus : 2 975 \$ (total : 3 017,60 \$)

Selon M. Olson, ces factures ont été établies relativement à des questions concernant la planification d'entreprise [TRADUCTION] « et autres ».

Le montant figurant sur la facture n° 501213 avait été inclus dans le montant de 18 217,71 \$ établi pour des services juridiques rendus relativement aux activités et aux placements de la société énoncés dans la lettre de M^e Kearl du 28 janvier 2007. M. Olson a indiqué que cette facture avait fait l'objet de tentatives de rapprochement de la part des avocats-conseils de l'appelante.

c.1) Facture n° 410120, datée du 19 novembre 2004, honoraires pour services rendus : 2 000 \$; facture n° 504060, datée du 13 avril 2005 adressée au Dr Mike Orth, honoraires pour services rendus : 2 500 \$; facture n° 508044, datée du 5 août 2005, honoraires pour services rendus : 3 450 \$

Selon M. Olson, ces honoraires concernaient des conseils fournis relativement à [TRADUCTION] « certaines stratégies de distribution actuelles et futures » pour l'appelante. Certaines distributions ont été faites [TRADUCTION] « après la fin de l'exercice », mais les conseils avaient été donnés au cours de l'exercice.

M. Olson a témoigné que la facture n° 504060 aurait dû être envoyée à l'appelante, non au Dr Orth personnellement. L'erreur était due à la ressemblance entre le nom de l'appelante et celui du Dr Orth.

d.1) Facture n° 606084, datée du 16 juin 2006, envoyée à la société 573893 B.C. Ltd., honoraires pour services rendus : 3 750 \$. Une facture portant le même numéro et la même date a aussi été envoyée à l'appelante pour un montant de 450 \$ (plus des débours de 12 \$). Une copie de cette dernière facture a été envoyée à l'ARC par M^c Quigley, et une copie de la première facture a été envoyée à l'ARC par M^c Kearl

M. Olson a donné des précisions sur la lettre de M^c Quigley, précisions selon lesquelles ces factures portaient sur [TRADUCTION] « des conseils juridiques donnés à la société relativement à des distributions annuelles et à d'autres options de planification d'entreprise ». Selon M. Olson, les honoraires concernaient des conseils donnés [TRADUCTION] « relativement à certaines stratégies de distribution actuelle et future » pour l'appelante, y compris des conseils et la préparation de documents relatifs aux distributions. Bien que certaines distributions aient été faites au cours de l'année d'imposition 2004, d'autres ont été faites plus tard. Toutefois, M. Olson a déclaré que les conseils ont été donnés et que les documents ont été préparés selon une entente qui avait été conclue avant la fin de l'exercice.

f.1) Facture n° 504061, datée du 13 avril 2005, honoraires pour services rendus : 2 500 \$

Cette facture (ainsi que les deux factures ci-dessus portant le n° 606084) concerne des avis juridiques ayant trait à des

distributions annuelles de la société, selon la lettre de M^e Quigley. M. Olson était de cet avis, et il a déclaré que les factures en question portaient sur des distributions effectuées après la fin de l'exercice 2004, [TRADUCTION] « mais nous avons déjà commencé le [...] travail à cet égard ». Les frais ont fait l'objet d'une discussion avec la cliente et ont été comptabilisés dans ses livres comptables; les factures ont été établies à une date ultérieure.

Les observations de l'appelante

[40] L'avocate de l'appelante soutient que sa cliente a démolit les hypothèses sur lesquelles le ministre s'est fondé pour établir les cotisations de l'appelante pour les années d'imposition 2003 et 2004¹⁵. Elle a ajouté que l'intimée n'avait pas formulé d'hypothèse quant à la question de savoir si la déduction devrait se rapporter au revenu ou au capital.

[41] L'avocate de l'appelante estime que [TRADUCTION] « le témoignage de M. Olson était clair et n'a pas été contredit sur le fait que les dépenses avaient été effectuées en vue de produire un revenu ». Elle explique que [TRADUCTION] « les honoraires » [TRADUCTION] « étaient “raisonnables dans les circonstances”, ce qui est compatible avec le témoignage de M. Olson et, M. Olson et la contribuable étant des parties indépendantes, la seule conclusion à tirer est que les honoraires sont raisonnables, sans quoi la contribuable ne les aurait pas acceptés ». À cet égard, l'avocate de l'appelante renvoie à la décision *Gabco Ltd. v. M.N.R.*, 68 DTC 5210, approuvée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Petro-Canada c. Canada*, 2004 CAF 158, 2004 CarswellNat 1163, où le juge Cattanach a fait observer qu'il ne s'agit pas pour le ministre ou pour la Cour de substituer son jugement à ce qui est raisonnable, mais d'arriver à la conclusion qu'aucun homme d'affaires raisonnable ne se serait engagé à payer une telle somme en n'ayant à l'esprit que des considérations commerciales.

[42] L'avocate de l'appelante affirme que le témoignage de M. Olson est demeuré [TRADUCTION] « essentiellement incontesté » et que sa [TRADUCTION] « crédibilité n'a pas été remise en question ». Lors des plaidoiries, j'ai mentionné que le témoignage de M. Olson semblait crédible. L'avocate de l'appelante a déclaré que les présomptions du ministre, selon lesquelles les dépenses dont l'appelante avait

¹⁵ Diverses décisions concernant les hypothèses du ministre sont mentionnées aux paragraphes 12 à 19 des présents motifs.

demandé la déduction n'étaient pas déductibles à titre de dépense et que, de toute manière, elles étaient déraisonnables selon l'article 67 de la Loi, ont été démolies. À mon avis, le fait que les honoraires aient été négociés entre des parties n'ayant pas de lien de dépendance constitue une très forte indication qu'ils sont raisonnables.

[43] L'avocate de l'appelante soutient également que j'ai [TRADUCTION] « entendu la preuve non contredite de M^e Olson, un juriste expert et membre en règle du Barreau de l'Alberta » quant à savoir ce à quoi se rapportaient les honoraires. Par conséquent, je suppose que je dois accepter l'argument de l'appelante selon lequel les dépenses ont été supportées pour les raisons avancées par l'appelante; qu'elles ont été effectuées en vue de tirer un revenu de l'entreprise au sens du paragraphe 18(1) de la Loi.

[44] Très franchement, après examen de la transcription, j'étais déçu par le témoignage de M. Olson. À un bon nombre de reprises, il n'a pas semblé prêt à répondre à des questions auxquelles un avocat devrait raisonnablement s'attendre au cours d'un contre-interrogatoire. Dans d'autres situations, il donné des réponses évasives. Par exemple, il ne pouvait pas [TRADUCTION] « [s]e rappeler » les personnes auxquelles l'appelante avait versé un salaire ou une prime en 2003 et en 2004, bien qu'il [TRADUCTION] « croyai[t] » qu'une prime avait été versée dans les deux années. Au moins une des factures concernait la manière dont la rémunération devrait être versée ou la rémunération qui devrait être versée. M. Olson ne savait pas si M^{me} Orth [TRADUCTION] « avait touché un salaire », bien qu'elle ait fourni des services à l'appelante. M. Olson a déclaré que M^{me} Orth était l'une [TRADUCTION] « des deux personnes influentes dans cette société ».

[45] Au cours de son témoignage, M. Olson a mentionné à plusieurs reprises le registre des procès-verbaux de l'appelante. Il a déclaré que les opérations de l'appelante, les déclarations de dividendes et les transferts d'actions sont consignés dans le registre des procès-verbaux, et pourtant, il n'a pas produit ce registre, et les états financiers qui ont été produits ont été produits par l'intimée. M. Olson ne pouvait pas se rappeler si l'appelante avait racheté des actions qui appartenaient au Dr Orth. Il a bel et bien affirmé que le Dr Orth [TRADUCTION] « avait souscrit des actions d'une catégorie différente, mais je ne peux pas en être tout à fait certain. C'est ce que je croyais qu'il avait fait [...] ». Le fait qu'Olson Lemons ait envoyé des factures portant le même numéro à deux clients différents sur lesquelles figuraient des montants différents ne me fait pas grande impression. Toute explication visant à clarifier cette situation m'a échappé. Toutefois, j'ai accepté le témoignage de M. Olson lorsqu'il était clair et non équivoque.

[46] Lorsqu'il a été interrogé au sujet des conseils en matière commerciale par rapport aux conseils en matière fiscale que son cabinet avait fournis et en ce qui concerne l'appelante, M. Olson a déclaré qu'il ne savait rien à cet égard, étant donné que les questions commerciales étaient traitées par des avocats de son cabinet spécialisés en droit des sociétés. Il n'a pas rencontré les avocats en question pour se renseigner en prévision de l'audience comme on pourrait raisonnablement s'y attendre de la part d'un avocat.

[47] L'avis d'appel de l'appelante évoque une possibilité que si l'on se fonde sur l'article 14 de la Loi, les dépenses déduites par l'appelante n'étaient peut-être pas toutes des dépenses courantes, mais que certaines des dépenses déduites pourraient être des dépenses en capital. M. Olson estime que si des montants ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu, ils sont déductibles selon les dispositions de l'article 14 de la Loi. M. Olson a admis que tous les honoraires facturés à l'appelante ont été déduits dans le calcul des revenus de l'appelante pour 2003 et 2004, malgré le fait que certains montants des honoraires auraient dû être capitalisés. Ce qui m'est donc présenté est une panoplie d'honoraires, dont certains sont peut-être des dépenses en capital, qui ont tous été déduits à titre de dépenses courantes, sans qu'il y ait aucune preuve permettant de les distinguer les uns des autres. M. Olson n'a pas indiqué à la Cour les honoraires qu'il croit être des dépenses en capital pour me permettre d'examiner son point de vue.

[48] Ni l'avis d'appel de l'appelante ni le témoignage de M. Olson ne laissent entendre quelles factures avaient trait à des services concernant des dépenses en capital qui pourraient être admissibles aux termes de l'article 14 de la Loi. Il semble que, de l'avis de l'appelante, si je conclus qu'un montant n'est pas une dépense courante, il constitue systématiquement une dépense en capital admissible. Je ne puis souscrire à cet avis; les litiges en matière fiscale ne constituent pas une tribune où le juge, ne pouvant pas accepter un argument, doit alors accepter l'argument subsidiaire d'une partie.

[49] Je comprends la position de l'appelante selon laquelle une grande partie des renseignements qui pourraient être pertinents pour les présents appels sont assujettis au privilège des communications entre client et avocat et je respecte le droit de l'appelante de protéger ces renseignements. Toutefois, l'essentiel du témoignage de M. Olson concernant la description des diverses factures en question, quoiqu'il fût intéressant, n'apporte pas suffisamment de précisions pour que je puisse dire que j'ai réellement compris l'objet pour lequel les honoraires ont été supportés et pour que je puisse tirer une conclusion raisonnable quant à la question de savoir si les frais ont été supportés pour des raisons commerciales ou pour d'autres raisons. En effet, les

factures mêmes sont peut-être assujetties au privilège des communications entre client et avocat, pourtant, elles ont été fournies à l'ARC¹⁶. Il serait possible de soutenir qu'en témoignant, M. Olson pourrait être réputé avoir renoncé au privilège en question. L'avocate de l'intimée a effectivement soulevé l'argument quant à savoir si l'appelante avait renoncé au privilège des communications entre client et avocat en produisant des éléments de preuve qui sont par ailleurs assujettis au privilège, mais qui lui étaient favorables. La question n'a pas été approfondie.

[50] Les présents appels ont été interjetés en vertu des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure informelle)* (les « Règles »), et conformément au paragraphe 18.15(3) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, qui est en partie ainsi libellé :

[...] la Cour n'est pas liée par les règles de preuve lors de l'audition de tels appels; ceux-ci sont entendus d'une manière informelle et le plus rapidement possible, dans la mesure où les circonstances et l'équité le permettent.

Pour la raison exposée ci-dessus, j'ai préféré examiner la preuve dont je suis saisi, lui accorder le poids et l'importance nécessaires et éviter de mener l'audience des présents appels selon un processus formel, qui tient davantage d'un appel interjeté sous le régime de la procédure générale. Ma préoccupation principale était d'entendre les appels sous le régime de la procédure informelle d'une manière raisonnable, « informelle et le plus rapidement possible, dans la mesure où les circonstances et l'équité » le permettaient.

[51] Dans son ensemble, le témoignage de M. Olson manquait de précision. Le fait d'énoncer de simples généralités visant à décrire l'objet des honoraires d'avocat sans que des explications supplémentaires ou des éléments corroborants soient fournis n'est pas utile. J'ai l'impression d'avoir eu un accès partiel à une histoire, comme si je n'avais eu accès qu'à un titre, sans savoir si celui-ci était représentatif de l'histoire. Il est donc difficile pour moi de souscrire à l'avis de l'avocate de l'appelante selon lequel je dois accepter le témoignage de M. Olson parce que ce dernier est avocat et que la personne à l'égard de laquelle il a établi la facture est une cliente avec laquelle il n'a pas de lien de dépendance. Bien que la crédibilité de M. Olson ne soit pas en cause, le témoignage qu'il a donné n'est pas convaincant. Je tiens à souligner que le dirigeant de l'appelante n'a pas témoigné. L'appelante n'a pas établi de preuve *prima*

¹⁶ *Maranda c. Québec*, 2003 CSC 67, 2003 CarswellQue 2477, au paragraphe 33. Toutefois, selon la juge Deschamps, au paragraphe 54, le montant des honoraires payés à un avocat n'est pas nécessairement privilégié lorsqu'il est détaché du détail des services rendus.

facie, telle que cette preuve a été décrite par la juge Trudel dans l'arrêt *Stewart*¹⁷ et par la juge Huddart dans l'arrêt *Northern Properties Corp.*¹⁸, qui permette de réfuter les hypothèses du ministre à l'égard de nombreuses dépenses qui sous-tendent les cotisations.

[52] En fin de compte, je dois déterminer en quoi consistaient exactement les services qui ont fait l'objet d'une description générale dans les factures ou les services que j'estime raisonnablement être ceux qui ont été ainsi décrits dans les factures et l'année d'imposition à laquelle ils se rapportaient.

[53] Parmi les présomptions faites par le ministre lors de l'établissement de la cotisation à l'égard de l'appelante figure le fait qu'au cours des années visées par l'appel, [TRADUCTION] « une réorganisation complexe des sociétés appartenant au Dr Michael Orth, à son épouse, à ses frères et à leurs épouses ainsi qu'à ses parents a eu lieu (le « remaniement des actions ») » et, par conséquent, le ministre a conclu que le remaniement des actions avait été fait pour des raisons de planification successorale ou pour des raisons de planification fiscale relativement aux personnes en question. Les trois frères du Dr Orth possèdent chacun une entreprise qui n'est pas liée à celle de l'appelante. M. Olson a expliqué qu'il y avait dans les sociétés une [TRADUCTION] « participation croisée complexe » en raison du fait que le père du Dr Orth et des frères de celui-ci, c'est-à-dire l'actionnaire initial de l'entreprise non liée à l'activité médicale, avait pris des dispositions pour faire en sorte que chaque enfant détienne des actions dans toutes les sociétés, même si un seul enfant exploitait une société donnée. M. Olson a expliqué que les sociétés avaient subi une réorganisation, en partie pour simplifier les avoirs détenus et pour prévenir les conflits relativement à la distribution de dividendes et aux décisions concernant les sociétés. Le témoignage de M. Olson donne fortement à penser que le but de la « réorganisation » ne concernait pas autant l'activité de l'une ou l'autre société que la séparation des intérêts de chacun des actionnaires. Il a déclaré que le travail juridique ayant trait à la réorganisation avait été effectué par Olson Lemons en vertu d'une entente de provision sur honoraires séparée de l'entente générale que le cabinet avait conclue avec l'appelante, mais il n'était pas disposé à entrer dans les détails. Néanmoins, le témoignage de M. Olson sur cette question était suffisant pour démolir la présomption du ministre.

[54] Comme je l'ai mentionné, ni les déclarations de revenus pertinentes de l'appelante ni le registre des procès-verbaux n'ont été produits. Les documents qui

¹⁷ Précité.

¹⁸ Précité.

ont été produits étaient les suivants : les copies des factures, la correspondance entre Olson Lemons et l'ARC, les copies de documents de l'ARC, y compris certains documents de travail, les états des résultats et les bilans de l'appelante pour la période allant du 30 juin 2000 à 2004, établis en 2005 par l'ARC. Il ressort clairement de ces documents et du fait évident que l'appelante a préparé et produit ses déclarations de revenus pour 2003 et 2004 que l'appelante a payé des traitements, des salaires et des dividendes durant ces années. La part des dividendes par rapport au revenu net au cours des années, sauf pour l'année 2004, était importante, et était souvent supérieure au revenu net. Il est raisonnable de conclure que, malgré les préoccupations que j'ai exprimées quant à la manière dont la preuve a été présentée à l'audience, Olson Lemons a bel et bien fourni des services à l'appelante durant les années visées par l'appel, relativement à la préparation de déclarations de revenus, à des conseils sur la manière de structurer les dividendes et la rémunération, et sur le respect des obligations fiscales.

[55] Ainsi que je l'ai souligné ci-dessus, je ne dispose pas d'éléments de preuve suffisants pour autoriser la déduction des frais concernant les factures suivantes :

2003

i) Facture n° 301076 :

L'expression [TRADUCTION] « conseils d'ordre général » peut viser de nombreux éléments, aussi bien au titre du revenu qu'au titre du capital. Lorsque les services juridiques concernent des questions liées à l'emploi, les honoraires sont déductibles, mais je ne peux établir aucune répartition, ni même déterminer si ces honoraires étaient déductibles dans le calcul du revenu parce que je ne dispose d'aucune preuve, par exemple, de la manière dont les honoraires peuvent raisonnablement être attribués à la fourniture de conseils d'ordre général, à des questions liées à l'emploi, à [TRADUCTION] « certains conseils généraux en matière fiscale » ou à des questions relatives aux biens.

ii) Factures n^{os} 302045, 303032 et 304043 :

Ces factures semblent porter principalement sur des questions concernant les actionnaires.

2004

- i) Factures n^{os} 401031 et 501213 :

Une description vague des services rendus pour des raisons de planification des activités [TRADUCTION] « et autres » n'apporte aucune clarification quant à la nature des services visés par les factures.

- ii) Factures n^{os} 410120, 504060 et 508044 :

Je ne suis pas convaincu que les factures concernaient toutes les trois [TRADUCTION] « certaines stratégies de distribution actuelles et futures », et je ne sais pas laquelle ou lesquelles de ces trois factures se rapportait à de telles [TRADUCTION] « stratégies ». J'ai également du mal à comprendre à quoi les services se rapportaient réellement et si les mêmes questions pouvaient concerner des services mentionnés dans la facture n^o 606084.

- iii) La facture n^o 606084 de 3 750 \$ a été envoyée à la société 573893 B.C. Ltd. Je ne suis pas convaincu par l'explication fournie quant à la raison pour laquelle l'appelante devait payer cette facture.
- iv) Facture n^o 304042 de 1 450 \$. Selon l'appelante, cette facture concernait son année d'imposition 2003.

[56] Je suis convaincu que, selon la prépondérance des probabilités, les frais pour les services rendus « décrits » dans les factures suivantes ont été déduits à juste titre par l'appelante, et j'accueille les appels concernant les années 2003 et 2004 en conséquence :

2003

- i) Facture n^o 304570 de 3 015,29 \$:

Bien qu'il ne soit pas évident si la présente facture concerne l'année d'imposition 2003 ou 2002 ou en partie les deux années, le montant en question portait sur des questions fiscales et il

constitue une dépense déductible. J'accorde le bénéfice du doute à l'appelante quant au fait qu'il concerne l'année 2003.

- ii) Facture n° 303031 de 2 000 \$ et facture n° 304042 de 1 450 \$.

2004

- a) Facture n° 406722 de 3 750 \$, facture n° 504597 de 5 000 \$ et facture n° 406721 de 1 925 \$.
- b) Facture n° 504061 de 2 500 \$ et facture n° 606084 de 462 \$ envoyée à l'appelante.

Les factures dont il est question aux alinéas 56 a) et b) concernent la préparation de déclarations de revenus et les distributions aux actionnaires.

[57] Les appels interjetés à l'égard des années 2003 et 2004 sont accueillis et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse de nouvelles cotisations afin de permettre à l'appelante de déduire les montants énoncés au paragraphe 56 des présents motifs.

[58] Compte tenu du fait que l'appelante a tardé à retirer sa demande de réouverture des appels, l'intimée a demandé que les dépens lui soient adjugés. Chaque partie a trente jours à compter de la date des présents motifs pour fournir à la Cour des observations écrites concernant les dépens relativement à la demande et au retrait de celle-ci, et ces observations doivent être échangées entre les parties. J'aimerais attirer l'attention de l'avocate de l'intimée sur le paragraphe 10(2) des Règles.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour d'avril 2013.

« Gerald J. Rip »

Juge en chef Rip

Traduction certifiée conforme
ce 7^e jour de juin 2013.

Espérance Mabushi, M.A. Trad. Jur

RÉFÉRENCE : 2013 CCI 123

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-35(IT)I

INTITULÉ : DR. MIKE ORTHINC c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATE DE L' AUDIENCE : Les 15 et 16 mars et
Le 1^{er} et le 2 décembre 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge en chef Gerald J. Rip

DATE DU JUGEMENT : Le 24 avril 2013

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Virginia A. Engel
M^e Patrick Robinson

Avocate de l'intimée : M^e Marla Teeling

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Virginia A. Engel

Cabinet : Peacock, Linder & Halt
Calgary (Alberta)

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada