

ENTRE :

DAVID ROBINSON,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 19 mars 2019, à Calgary (Alberta); observations écrites
présentées après l'audience de l'intimée reçues le 26 avril 2019 et
observations écrites présentées après l'audience de l'appellant reçues le
3 mai 2019

Devant : L'honorable juge K.A. Siobhan Monaghan

Comparutions :

Avocat de l'appellant : M^e Rami Pandher
M^e Christopher Johnston

Avocat de l'intimée : M^e Damon Park

JUGEMENT MODIFIÉ

Conformément aux motifs **modifiés** du jugement ci-joints :

1. L'appel de M. Robinson concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de l'année d'imposition 2011 est renvoyée au ministre du Revenu national aux fins d'une nouvelle détermination et d'une nouvelle cotisation étant donné que :
a) M. Robinson n'est pas tenu d'inclure dans son revenu les montants que le ministre a inclus en tant que revenu non déclaré; b) M. Robinson n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la *Loi sur l'impôt sur le revenu*;

2. L'appel de M. Robinson concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de l'année d'imposition 2012 est renvoyé au ministre du Revenu national, aux fins d'une nouvelle détermination et d'une nouvelle cotisation, étant donné que :
a) le seul montant devant être inclus dans le revenu de M. Robinson en tant que revenu non déclaré est de 4 313 \$ en lien avec le dépôt inexpliqué de ce montant le 29 novembre 2012; b) M. Robinson n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la *Loi sur l'impôt sur le revenu*;
3. L'appel de M. Robinson concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de son année d'imposition 2013 est accueilli et la nouvelle cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national aux fins d'une nouvelle détermination et d'une nouvelle cotisation étant donné que M. Robinson n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la *Loi sur l'impôt sur le revenu*;
4. L'appel concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de son année d'imposition 2016 est rejeté;
5. Chaque partie assumera ses propres dépens.

Le présent jugement modifié remplace le jugement daté du 28 août 2019.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 5^e jour de septembre 2019.

« K.A. Siobhan Monaghan »

La juge Monaghan

Référence : 2019 CCI 181

Date : 20190828

Dossier : 2018-626(IT)I

ENTRE :

DAVID ROBINSON,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS MODIFIÉS DU JUGEMENT

La juge Monaghan

[1] David Robinson a obtenu sa qualification d'avocat en Alberta et en Ontario et a à son actif de nombreuses années d'expérience, d'abord au sein d'un cabinet d'avocats et ensuite auprès de la Caisse canadienne de dépôt de valeurs. Cependant, plusieurs années auparavant, il a commencé à travailler directement dans le secteur des technologies, un travail qu'il décrit comme la consolidation, le financement et la recherche d'investissements pour des entreprises des secteurs de la technologie de l'information, la technologie de pointe et la technologie environnementale. Cette activité a occasionné des dépenses à M. Robinson qu'il a déduites dans le calcul de son revenu d'entreprise.

[2] Le ministre a établi une nouvelle cotisation pour les années d'imposition 2011, 2012 et 2013 de M. Robinson en tenant compte du fait que ces dépenses n'étaient pas déductibles. Selon le point de vue de l'intimée, M. Robinson n'était lié par aucun contrat aux termes duquel il recevrait un revenu pour ses services, il n'avait pas de source de revenus et, par conséquent, les dépenses engagées ne sont pas déductibles. L'intimée fait valoir que les dépenses n'avaient pas été engagées par M. Robinson, mais plutôt par Diversecure Corporation, une entreprise en propriété exclusive de M. Robinson. À titre subsidiaire, si M. Robinson exploitait une entreprise, l'intimée affirme que les dépenses ne sont pas déductibles, car elles n'ont pas été engagées dans le but de tirer un revenu ou elles constituent des dépenses en capital.

[3] Les dépenses déduites par M. Robinson ont donné lieu à des pertes qu'il tente de déduire dans le calcul de son revenu de 2016. Conformément au point de vue selon lequel les dépenses ne sont pas déductibles, et qu'aucune perte n'a été subie, le ministre a établi une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2016 de M. Robinson, refusant la déduction de la perte autre qu'en capital.

[4] L'Agence du revenu du Canada (Agence) a réexaminé les états financiers de M. Robinson et certains états financiers de son épouse, et a relevé plusieurs dépôts provenant d'une source inconnue. La nouvelle cotisation établie par le ministre pour les années d'imposition 2011 et 2012 de M. Robinson a eu pour effet d'ajouter à son revenu quelques-uns des dépôts inconnus au motif qu'ils reflètent un revenu imposable non déclaré. M. Robinson allègue ne pas avoir reçu plusieurs de ces montants et que ceux qu'il affirme avoir reçus ne sont pas imposables.

[5] L'intimée admet que la nouvelle cotisation de l'année d'imposition 2011 de M. Robinson a été établie après la période normale de nouvelle cotisation applicable pour cette année, mais allègue que la nouvelle cotisation est valide puisque la déclaration de revenus contenait une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire. De plus, la nouvelle cotisation impose des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* (Canada) (la Loi), ce que l'on appelle ordinairement des pénalités pour faute lourde, pour les années d'imposition 2011, 2012 et 2013. Selon M. Robinson, la nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 est frappée de prescription, car ses déclarations de revenus étaient correctes, et qu'il n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi.

[6] En conséquence, les questions litigieuses à trancher dans le présent appel sont ci-après énoncées :

1. M. Robinson avait-il des revenus non déclarés au cours des années d'imposition 2011 ou 2012?
2. Les activités de M. Robinson au cours des années d'imposition 2011, 2012 et 2013 constituaient-elles une source de revenus?
3. Dans l'affirmative, les dépenses engagées par M. Robinson étaient-elles déductibles dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 2011, 2012 et 2013? En répondant à cette question, je dois prendre en compte les éléments suivants :
 - a. Quelle est la source du revenu?

- b. Les dépenses ont-elles été engagées dans le but de tirer un revenu de cette source?
 - c. Y a-t-il des dépenses non déductibles aux termes de dispositions précises de la Loi?
 - d. Des dépenses en capital ont-elles été engagées?
4. La nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 de M. Robinson est-elle valide même si elle a été établie après la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011?
5. M. Robinson est-il responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi?
6. M. Robinson a-t-il subi une perte autre qu'en capital qu'il peut déduire dans le calcul de son revenu de 2016?

1. M. Robinson avait-il des revenus non déclarés au cours des années d'imposition 2011 ou 2012?

[7] En établissant une nouvelle cotisation pour M. Robinson pour les années d'imposition 2011 et 2012, le ministre a présumé que M. Robinson n'avait pas déclaré un revenu aux montants de 26 252 \$ et 24 661 \$, respectivement, selon une cotisation fondée sur la valeur nette. L'Agence a examiné les comptes bancaires, les états de compte des cartes de crédit et les comptes d'épargne de M. Robinson, de même que certains états financiers de son épouse. Au cours de cet examen, l'Agence a découvert plusieurs dépôts d'origine inconnue au cours de chacune des années 2011 et 2012, et a établi une nouvelle cotisation au motif que ces sommes constituaient un revenu imposable.

[8] M. Robinson possède un certain nombre de ce qu'il décrit comme des comptes personnels RBC Banque Royale, y compris un compte d'épargne, un compte d'épargne libre d'impôt (CELI), un compte de retraite immobilisé (CRIF), un régime enregistré d'épargne-retraire (REER), une marge de crédit et un compte bancaire personnel. Il possède un compte d'entreprise distinct RBC et une carte de crédit qu'il utilise uniquement à des fins professionnelles. M. Robinson possède également un compte bancaire personnel BMO et une carte de crédit pour les dépenses personnelles.

[9] M. Robinson déclare que la source de tout cet argent accumulé au cours de la période visée provenait de comptes d'épargne, de chèques de son épouse ou d'éléments divers, par exemple, un remboursement de la coopérative, un remboursement de la prime d'assurance, des cadeaux d'anniversaire et des fonds provenant d'un voisin pour couvrir les dépenses engagées par M. Robinson au nom du voisin pendant que celui-ci était à l'extérieur du pays.

[10] M. Robinson a résumé les dépôts inconnus découverts par l'Agence en 2011 et 2012 dans les pièces A-17 (2011) et A-18 (2012). Les totaux de ces résumés excèdent le montant que la nouvelle cotisation englobe dans le revenu de M. Robinson pour les années d'imposition 2011 et 2012, en raison des dépôts provenant de sources inconnues, d'environ 9 500 \$ et 11 850 \$, respectivement. M. Robinson n'a fourni aucune explication pour faire la lumière sur cet écart, pas plus que l'avocat de l'intimée.

[11] Un dépôt inconnu fait en 2012, de 15 143,68 \$, a été très simplement expliqué par M. Robinson, bien qu'il ait admis ne pas avoir connu la source des fonds avant le jour où son appel a été entendu. Un chèque de 15 143,68 \$ US, représentant un héritage, a été reçu par l'épouse de M. Robinson et a été indiqué dans le rapport de vérification de l'Agence comme ayant été déposé dans le compte américain de M^{me} Robinson. Ce dépôt a été désigné par l'Agence, quoiqu'en dollars canadiens, comme un dépôt inconnu¹. Je conclus que cette somme ne devrait pas être incluse dans les revenus de M. Robinson en 2012, car il n'a pas reçu cette somme ni de rentrée de fonds imposable.

[12] Toutefois, la nature des autres dépôts inconnus désignés par l'Agence est plus difficile à expliquer.

[13] M. Robinson a soumis une liste de chèques que son épouse lui a remis pour 2011 et 2012, ainsi que des copies des chèques². Bien que ces chèques correspondent au témoignage selon lequel son épouse lui a fourni des fonds, la plupart de ces chèques sont hors de propos car, à part une exception, aucun de ces chèques n'est désigné dans le rapport de vérification de l'Agence comme un dépôt

¹ Pièce A-16. Le rapport de vérification de l'Agence contient une description des activités dans certains comptes de M^{me} Robinson. On voit dans un compte, décrit comme étant en dollars américains, un dépôt de 15 143,68 \$, mais cette somme a été reportée dans la liste complète des données du rapport de vérification comme un dépôt inconnu, mais en dollars canadiens.

² Pièce A-20.

inconnu³. Le chèque de 950,39 \$ daté du 27 décembre 2012 figure comme un dépôt inconnu en 2012⁴, mais est désigné comme soldant un compte de M^{me} Robinson en janvier 2013⁵. J'admets qu'il s'agit d'un virement, non pas d'un dépôt inconnu. Le chèque de 177,11 \$ daté du 15 novembre 2012 figure dans le rapport de vérification comme un retrait⁶, et non comme un dépôt inconnu. En tenant compte de ces deux exceptions, chacun des chèques de 2011 et 2012 émis par M^{me} Robinson a été traité par l'Agence comme un virement, non pas comme une augmentation de la valeur nette de M. Robinson. Ainsi, cet élément de preuve est de peu d'utilité à M. Robinson.

[14] Plusieurs dépôts inconnus ont été décrits dans le rapport de vérification (et l'état de compte des dépôts inconnus de M. Robinson) comme des dépôts au guichet automatique bancaire (GAB). M. Robinson a affirmé que ces dépôts appartiennent à trois catégories : (i) chèques déposés au GAB, dont la plupart ont été signés par son épouse; (ii) virements (au dollar près) de ses comptes RBC à des tiers; (iii) sommes qui n'ont pas été déposées dans ses comptes et, ainsi, des sommes qu'il n'a pas reçues. Cependant, un examen plus approfondi de ces éléments indique que les éléments de preuve de M. Robinson à cet égard sont trop généraux. Il n'a pas fourni d'éléments de preuve suffisamment précis démontrant que toutes les sommes visées appartiennent à ces catégories. Plus précisément, les sommes suivantes désignées par l'Agence comme des dépôts inconnus semblent avoir été déposées dans le compte personnel RBC de M. Robinson ou dans son compte d'entreprise RBC⁷, mais ne figurent pas comme des retraits ou des virements d'un autre compte dans le rapport de vérification de l'Agence :

³ La pièce A-20 comprend également les chèques de 2013. Même si la nouvelle cotisation de M. Robinson pour l'année d'imposition 2013 n'ajoute pas de nouveaux dépôts inconnus à son revenu, à part une exception, aucun des chèques de 2013 n'est traité comme un dépôt inconnu dans le rapport de vérification de l'Agence. L'exception concerne un chèque de 200 \$ de septembre 2013.

⁴ Pièce A-16, WP/FT n° 904, pages 16 et 17.

⁵ *Ibid*, WP/FT n° 903, pages 1 à 33.

⁶ Précitée, note 4, page 14/17.

⁷ Chacun de ces dépôts est consigné dans la pièce A-16 et la pièce A-17 ou A-18.

2011		
Le 5 janvier 2011	4 000 \$	Déposés au compte personnel RBC
Le 5 janvier 2011	2 000 \$	Déposés au compte personnel RBC
Le 5 février 2011	5 000 \$	Déposés au compte personnel RBC
Le 28 février 2011	2 189 \$	Déposés au compte personnel RBC
2012		
Le 29 novembre 2012	4 313 \$	Déposés au compte personnel RBC

[15] Les trois premières sommes désignées en 2011 sont décrites par M. Robinson comme des montants au dollar près, mais ils ne correspondent pas aux retraits du compte d'épargne, du CELI ou du CRIF, conformément au rapport de vérification de l'Agence⁸. M. Robinson affirme que les montants au dollar près représentaient des virements entre les comptes, mais il n'a soumis aucun élément de preuve documentaire à l'appui de cette allégation à l'égard de ces trois sommes. Ses affirmations ne tiennent pas pour deux raisons. D'abord, les montants au dollar près déposés dans son compte ne sont pas tous des virements qu'il a effectués d'un compte à l'autre : M^{me} Robinson lui a remis un chèque de 5 000 \$ en vue d'un voyage à la Barbade⁹. Par conséquent, une affirmation générale selon laquelle tous les montants au dollar près étaient des virements d'un compte à l'autre n'est pas très convaincante. Ensuite, le rapport de vérification désigne correctement plusieurs autres montants au dollar près qui ne sont pas des virements, indiquant que ces trois dépôts de 2011 avaient été traités différemment par l'Agence, car aucun élément de preuve ne démontrait que ces sommes étaient des virements. Ainsi, il reste à trancher la question à savoir si ces trois montants au dollar près de 2011 peuvent provenir d'une autre source. Il est quelque peu étonnant que M. Robinson n'ait pas fourni d'éléments de preuve documentaire plus précis concernant ces sommes compte tenu du volume d'éléments de preuve documentaire qu'il avait recueillis en lien avec d'autres questions, y compris les

⁸ Voir la pièce A-16.

⁹ Voir la pièce A-20. Dans son rapport de vérification, l'Agence a traité cette somme comme un virement et non comme un dépôt inconnu.

chèques que lui avait remis son épouse et ses reçus de dépenses fournis, dont les montants étaient très inférieurs dans bien des cas.

[16] Les deux derniers montants de la liste ci-dessus, un de 2011 et l'autre de 2012, ne sont pas des montants au dollar près. Comme ils semblent avoir été déposés dans le compte bancaire personnel de M. Robinson¹⁰, celui-ci ne peut affirmer qu'il ne les a pas reçus. Pourtant, M. Robinson n'a pas fourni de précisions à leur égard. Ces deux sommes ne correspondent à aucune des trois vastes catégories qu'il a décrites : chèques signés par son épouse comme il est précisé dans la pièce A-20, montants au dollar près virés entre ses comptes¹¹ ou montants qu'il n'a pas reçus. Le rapport de vérification attribue des crédits à M. Robinson à partir de fonds pour des cadeaux d'anniversaire, des rabais et des remboursements pour soins médicaux et dentaires¹². Par conséquent, M. Robinson n'a pas expliqué ce qu'ils représentent, à part qu'ils n'étaient pas imposables.

[17] Plusieurs autres dépôts de 2012 désignés comme inconnus¹³ sont décrits dans le rapport de vérification comme des dépôts dans l'un des comptes de M^{me} Robinson. Bien que M. Robinson n'ait pas expliqué leur nature, j'accepte son élément de preuve selon lequel il n'a pas perçu les montants déposés dans le compte de son épouse et, en conséquence, ces montants ne représentent pas un revenu qu'il a omis de déclarer.

[18] En conclusion, à l'exception des cinq sommes énumérées au paragraphe 14 des présentes, M. Robinson m'a convaincue que les dépôts inconnus ne devraient pas être calculés dans son revenu en 2011 et 2012. En ce qui concerne les cinq sommes, les explications de M. Robinson à l'égard de ses sources de fonds ne semblent pas s'appliquer à ces sommes et il n'a présenté aucune autre explication à part qu'il n'a reçu aucun montant imposable non déclaré. Prenant en compte l'ensemble de la preuve, M. Robinson ne m'a pas convaincue que l'hypothèse du ministre concernant ces sommes est incorrecte. En conséquence, le revenu non déclaré de M. Robinson en 2012 sera réduit à 4 313 \$, représentant le dépôt inexpliqué à son compte personnel RBC en novembre 2012. Pour ce qui est des

¹⁰ Voir la pièce A-16.

¹¹ M. Robinson a désigné les virements entre ses comptes comme des montants au dollar près.

¹² Voir la pièce A-16 WP/FT n° 41, page 5.

¹³ Voir le résumé dans la pièce A-18.

quatre dépôts inconnus de 2011, la question de savoir si la nouvelle cotisation ajoutant ces sommes à son revenu est valide est devenue celle qui consiste à déterminer si la nouvelle cotisation à l'égard de ces sommes est frappée de prescription. Cette question est traitée ci-dessous.

2. Les activités de M. Robinson au cours des années d'imposition 2011, 2012 et 2013 constituaient-elles une source de revenus?

[19] En calculant le revenu au cours de chacune des années d'imposition 2011, 2012 et 2013, M. Robinson a déduit diverses dépenses. M. Robinson a décrit ses activités en 2011, 2012 et 2013 comme étant associées à la commercialisation d'un grand nombre d'entreprises du secteur de la technologie, ou à des efforts dans le but de trouver du financement et des investissements en la matière. Il a décrit plusieurs initiatives précises, dont l'une avec Solar City (énergie solaire) sise en Californie, Tabula (technologie des microplaquettes) sise en Californie et Webfilings (une entreprise américaine engagée dans les dépôts effectués en application des lois sur les valeurs mobilières). Dans chaque cas, M. Robinson a décrit son rôle au sein de ces entités comme des possibilités d'exploration visant à étendre ses activités au Canada. Il a organisé et suivi des réunions au Canada et aux États-Unis en lien avec ces initiatives. Nous ne savons pas clairement dans le cadre de quelle initiative ces réunions ont été tenues, mais M. Robinson n'avait aucun contrat avec ces organisations et ne leur fournissait aucun service aux fins de rémunération. Il était évident que le financement de ses activités provenait de ses épargnes personnelles. En définitive, aucune de ces initiatives n'a eu de suite.

[20] M. Robinson a également décrit d'autres initiatives variées qu'il a entreprises, y compris la création d'un portefeuille de brevets d'invention pour un système ayant pour but de remédier aux déchets d'hydrocarbure contaminants. En fin de compte, grâce à des essais sur le terrain et en laboratoire, le procédé s'est révélé viable, un fonds d'investissement a été obtenu et une corporation a été formée en 2013 pour exploiter l'entreprise. M. Robinson a obtenu une participation financière de 24 % dans cette corporation et détient toujours les brevets nécessaires, lesquels sont enregistrés au Canada et aux États-Unis, personnellement. Il souhaite que ces brevets soient utiles dans d'autres entreprises également.

[21] Au dire de M. Robinson, il exerce ses activités à titre de propriétaire unique. De l'opinion de l'intimée, M. Robinson ne tire pas de source de revenus d'entreprise, car aucune des activités qui ont engagé les dépenses ne produira de revenu d'entreprise. Les deux parties s'appuient sur *Stewart c. La Reine*¹⁴.

[22] Les parties conviennent que, pour qu'il existe une source de revenus, M. Robinson doit avoir l'intention de tirer profit des activités en question. M. Robinson fait valoir que la question fondamentale consiste à déterminer si l'activité est de nature commerciale ou personnelle, et non si un revenu est gagné. L'intimée déclare que le fait que les activités soient de type professionnel (c'est-à-dire qu'elles n'ont pas un élément personnel) n'est pas suffisant, car les activités de M. Robinson ne visaient aucunement à tirer un revenu. Plus précisément, non seulement M. Robinson n'a tiré aucun revenu, mais il n'a pas eu non plus de revenu associé à ses activités au cours des années 2011, 2012 ou 2013.

[23] Donc, que dit vraiment l'arrêt *Stewart*? D'abord, bien qu'il soit clair que, selon *Stewart*, M. Robinson **ne doit pas** avoir une attente raisonnable de profit à l'égard de ses activités pour qu'elles représentent une source de revenus d'une entreprise ou d'un bien, les activités doivent avoir pour but de réaliser un profit. Pourtant, dans l'arrêt *Stewart*, la Cour suprême du Canada a affirmé que le critère servant à déterminer la « réalisation d'un profit » nécessitera une analyse uniquement s'il y a un élément personnel ou de passe-temps à l'activité en question :

[5] Il est incontesté que la notion de source de revenus est un élément fondamental du régime fiscal canadien. Cependant, tout critère d'appréciation de l'existence d'une source doit reposer fermement sur le texte et l'économie de la Loi. En conséquence, pour déterminer si une activité particulière constitue une source de revenus, le contribuable doit démontrer qu'il a l'intention d'exercer cette activité en vue de réaliser un profit, et présenter des éléments de preuve étayant cette intention. Ce critère a pour objet de distinguer les activités commerciales des activités personnelles. Lorsqu'une activité exercée dans le but de réaliser un profit ne comporte aucun aspect personnel ou récréatif, cette activité est commerciale et la recherche d'un profit par le contribuable est établie. Cependant, lorsqu'on soupçonne que l'activité du contribuable est un passe-temps ou une démarche personnelle plutôt qu'une entreprise commerciale, la prétendue expectative raisonnable de profit est un facteur parmi d'autres qui peut être pris en considération pour déterminer si le contribuable a l'intention d'exploiter une entreprise commerciale.

¹⁴ 2002 CSC 46.

[Non souligné dans l'original.]

et

[53] Nous soulignons que ce critère de l'existence d'une source « en vue de réaliser un profit » ne doit faire l'objet d'une analyse que dans les situations où l'activité en cause comporte un aspect personnel ou récréatif.. .. Lorsqu'une activité est manifestement de nature commerciale, il n'est pas nécessaire d'analyser les décisions commerciales du contribuable puisque de telles démarches comportent nécessairement la recherche d'un profit. Il existe donc par définition une source de revenus et il n'est pas nécessaire de pousser l'examen plus loin.

[Non souligné dans l'original.]

et

[60] En résumé, la question de savoir si le contribuable a ou non une source de revenus doit être tranchée en fonction de la commercialité de l'activité en cause. Lorsque l'activité ne comporte aucun aspect personnel et qu'elle est manifestement commerciale, il n'est pas nécessaire de pousser l'examen plus loin.

[Non souligné dans l'original.]

[24] L'analyse de l'arrêt *Stewart* a été citée et appliquée à maintes reprises dans de nombreux cas dans lesquels il fallait examiner s'il y avait une source de revenus. Je suis convaincue que tout élément personnel ou récréatif des activités entreprises par M. Robinson était périphérique et certainement pas une caractéristique dominante. Par conséquent, en appliquant l'arrêt *Stewart*, je dois conclure que M. Robinson a eu une source de revenus. Je dois déterminer à cette étape si la source provenait d'une entreprise ou d'un bien.

3. Dans l'affirmative, les dépenses engagées par M. Robinson étaient-elles déductibles dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 2011, 2012 et 2013?

[25] Bien que la déduction des dépenses dépende d'une source de revenus, l'existence d'une source de revenus ne suffit pas à elle seule à soutenir la déduction. Plutôt, l'important est la relation entre la dépense à déduire et la source à laquelle elle est censée se rattacher. La Loi énonce expressément que, dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien, les dépenses ne sont pas déductibles, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien¹⁵. Bien qu'il soit clair que les dépenses ne

¹⁵ Alinéa 18(1)a).

doivent pas mener directement à un revenu, les dépenses engagées doivent avoir pour but de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien.

a) Quelle est la source du revenu?

[26] En appliquant l'analyse de l'arrêt *Stewart*, j'ai déterminé que M. Robinson avait une source de revenus, mais je n'ai pas établi si elle provenait d'une entreprise ou d'un bien. Au dire de M. Robinson, il exploitait une entreprise à titre de propriétaire unique. Il s'est décrit comme étant un expert-conseil¹⁶. Les dépenses en question ont été déduites dans le calcul du revenu d'une entreprise dans la déclaration de revenus comme l'indique l'État des résultats des activités d'une profession libérale¹⁷.

[27] Donc, quelle est la nature des activités de M. Robinson? Au cours des années pertinentes, M. Robinson a entrepris un certain nombre d'initiatives qu'il a dit associées à la commercialisation de l'innovation. Il a expliqué qu'il travaillait au sein de groupes qui possédaient un concept ou une entreprise, ou une propriété intellectuelle, qu'ils souhaitaient faire progresser, mais ignoraient de quelle façon ou à quel endroit chercher du financement. M. Robinson a décrit son rôle comme celui d'aider ces groupes à chercher des capitaux de placement, élargir leur portefeuille de propriétés intellectuelles, préparer un plan d'affaires, présenter des demandes de financement gouvernemental et rencontrer les autres parties pour solliciter leur parrainage en matière d'essai sur le terrain ou d'essai de performance. Cependant, bien qu'il se soit défini comme un expert-conseil, M. Robinson a clairement affirmé qu'il ne fournissait de services à personne pour lesquels il aurait réclamé des frais et a admis qu'il n'avait pas de contrat aux termes duquel il serait rémunéré pour ses services. Autrement dit, il travaillait avec les autres, et non pour les autres. Bien que M. Robinson ait engagé des dépenses importantes en 2011, 2012 et 2013, il n'a eu aucune source de revenus au cours de ces années.

¹⁶ Transcription, page 9, ligne 25.

¹⁷ Pièce A-3.

[28] M. Robinson a décrit son entreprise de la façon suivante :

... participation à titre de directeur à l'élaboration de l'initiative... participer aux résultats de l'initiative, de la corporation créée ou du succès généré grâce à l'élaboration d'un programme de financement ou à un investissement¹⁸.

Il l'a également décrit de la façon suivante :

J'ai participé au processus de commercialisation de l'innovation. Il ne s'agit donc pas d'un service de consultation pour lequel je suis rémunéré. Il s'agit d'une activité dans laquelle vous retirez une participation au capital social dans la réussite de l'initiative¹⁹.

Et

Ainsi, au sein de Techknowledgey Group, j'ai, en fait, rassemblé tous les morceaux nécessaires à la commercialisation de l'innovation²⁰.

[29] La seule initiative performante au cours de la période visée consistait à la mise en place d'un portefeuille de brevets pour un système visant à remédier aux problèmes des déchets d'hydrocarbure contaminants. Des essais de performance et des essais en laboratoire ont été effectués et des investissements ont été recherchés. Lorsque le système a fait ses preuves et que des investissements ont été obtenus, une entreprise, appelée 3E Remediation Dynamics Corporation (3E), a été incorporée en 2013 pour poursuivre les activités. M. Robinson a obtenu une participation financière de 24 % dans 3E en échange de son travail au cours des trois années précédentes dans l'élaboration du portefeuille (de brevets) en matière de remédiation et de méthodologie, la présentation de diverses demandes de financement, la coordination des travaux, la conduite des essais de performance sur le terrain et l'obtention du capital pour permettre la création de l'entreprise. M. Robinson détient personnellement les brevets canadiens et américains et assure leur accès à 3E.

¹⁸ Transcription, page 55.

¹⁹ Transcription, page 54.

²⁰ Transcription, page 50.

[30] M. Robinson a affirmé qu'une partie importante de ses activités et un très fort pourcentage de ses dépenses engagées au cours de la période visée se rattachaient à cette initiative, y compris les dépenses relatives au portefeuille de brevets. Ce portefeuille était nécessaire pour cette initiative, bien qu'il ne voulait pas limiter exclusivement son utilisation à cette entreprise. Il a affirmé que le but final de cette initiative consistait à « retirer une participation financière pour faire durer l'entreprise [retrait de déchets et rétablissement de la valeur des sols contaminés et du bitume] et ensuite à obtenir un revenu tiré des initiatives qu'il exploite »²¹.

[31] Dans le témoignage de M. Robinson, il est clair que si l'activité est réalisée et est performante, elle doit être exploitée par une corporation auprès de laquelle il souhaite tirer un revenu. Selon la description faite par M. Robinson, le modèle type d'innovation doit désigner un programme de financement gouvernemental ou un investissement, dont les recettes doivent mener à l'établissement d'une entreprise pour entreprendre les travaux d'innovation. C'est ce qui s'est produit avec 3E. Lorsque le processus de remédiation s'est révélé un succès, 3E a été incorporé afin de poursuivre les activités.

[32] Conformément à cette approche, en 2011, M. Robinson a incorporé une deuxième entreprise, appelée Hydrocarbon Fluid Treatment Solutions Inc. (Hydrocarbon Fluid). Elle a été incorporée en lien avec une proposition d'enseigner aux Premières Nations la façon d'effectuer la remédiation mobile sur les lieux de déversement le long des emprises du pipeline de chemin de fer. M. Robinson a expliqué qu'après avoir obtenu le financement, une corporation serait nécessaire pour les travaux, et Hydrocarbon Fluid serait disponible à cette fin. À la limite, il n'obtenait le financement et Hydrocarbon Fluid demeurait une coquille inactive appartenant à M. Robinson. Mais, encore une fois, l'idée consistait à ce que toute activité soit menée par une corporation.

[33] Après avoir entendu M. Robinson parler de ses activités et objectifs visés, je ne suis pas convaincue que M. Robinson exploitait une entreprise. Ses activités, comme il les décrit, étaient axées sur l'acquisition de biens grâce auxquels il pourrait tirer un profit (le portefeuille de brevets et les participations financières dans d'autres activités), plutôt que d'exploiter lui-même une entreprise performante. Selon moi, ses activités correspondent davantage à la source de ses revenus provenant d'un bien, et non d'une entreprise.

²¹ Transcription, page 51, lignes 4 à 6.

[34] Les dépenses engagées ou effectuées pour gagner un revenu provenant d'un bien peuvent être déduites dans le calcul du revenu, mais seulement dans la mesure où elles sont engagées pour gagner un revenu du bien, et ne sont pas autrement exclues des déductions par la Loi. Le seul bien que M. Robinson a désigné consiste en les parts de 3E et le portefeuille de brevets²². Selon ce raisonnement relatif à la source de revenus, pour être déductibles, les dépenses de M. Robinson doivent avoir été engagées avant de tirer un revenu du portefeuille de brevets ou des parts de 3E.

[35] Bien qu'il soit possible que l'acquisition d'actifs productifs de revenus soit une entreprise en soi²³, je ne suis pas certaine si j'envisagerais l'acquisition d'actifs productifs de revenus, que M. Robinson a décrits comme une entreprise²⁴. Selon moi, ses activités ressemblent davantage à la recherche d'une occasion d'investissement pour tirer un revenu d'un bien que d'une entreprise. Il était clair qu'il ne tirerait pas de revenus pour ses services. Néanmoins, comme l'intimée n'indique pas que la source ne provenait pas d'une entreprise, aux fins de la présente affaire, je poursuivrai à partir de l'hypothèse que les activités de M. Robinson pourraient constituer une entreprise.

b) Les dépenses ont-elles été engagées dans le but de tirer un revenu de cette source?

[36] Il y a une certaine confusion dans la preuve pour ce qui est de déterminer pour le compte de qui les activités ont été menées. Le ministre a présumé que **Techknowledge** Group était une division de Diversecure Corporation et que M. Robinson a engagé les dépenses au nom de Diversecure au cours des années 2011, 2012 et 2013. Si cela était le cas, les dépenses ne seraient pas déductibles par M. Robinson.

²² Je n'ai pas tenu compte des intérêts des actions de Diversecure et d'Hydrocarbon Fluid, car les deux entreprises sont inactives.

²³ Voir *Sa Majesté La Reine c. Rio Tinto Alcan Inc.*, 2018, CAF 124, paragraphe 75, et *Morguard Corporation c. Canada*, 2012, CAF 30, paragraphes 13 et 14.

²⁴ Voir *Neonex International Ltd. c. Canada*, 1978 DTC 6338 (CAF), paragraphes 31 et 32.

[37] Diversecure semble être le propriétaire enregistré du nom commercial Techknowledgey Group and Design²⁵, bien que M. Robinson ait dit que c'était le nom qu'il utilisait pour son entreprise individuelle. Il a admis que Techknowledgey Group avait été une unité organisationnelle de Diversecure jusqu'en 2005.

[38] De plus, un certain nombre de factures ou de reçus de dépenses ont été émis au nom de Diversecure, plutôt qu'au nom de M. Robinson²⁶. Par ailleurs, plusieurs factures comportent une note manuscrite indiquant qu'elles avaient été payées par chèque par Diversecure, ce qui porte à croire qu'elles ne sont peut-être pas des dépenses de M. Robinson²⁷. De plus, les registres de dépenses de M. Robinson comprennent des états de comptes l'identifiant en tant qu'employé, bien que l'employeur ne soit pas identifié²⁸. Cela semble un document très inhabituel préparé par un propriétaire unique.

[39] Dans un contre-interrogatoire, M. Robinson a affirmé que, bien que Diversecure se soit précédemment livrée à un certain nombre d'activités, l'entreprise est devenue inactive en 2005. Avant cette période, ses activités comprenaient la planification stratégique, les évaluations de faisabilité, l'approvisionnement financier et d'autres questions associées à des initiatives complexes. M. Robinson déclare que, lorsque Diversecure se livrait à des activités, c'était la méthode qui lui servait à exploiter l'entreprise – autrement dit, il a entrepris des activités à titre d'employé ou d'agent de Diversecure. Quand il a été interrogé sur la raison pour laquelle Diversecure est devenue inactive, M. Robinson a répondu franchement que, en raison du risque énorme des travaux liés à l'innovation, il était insensé de saisir les dépenses associées aux travaux dans une structure corporative. Autrement dit, si les dépenses ne devaient pas mener à une

²⁵ Voir la pièce A-4. Diversecure est désigné comme le déposant.

²⁶ Voir diverses factures de FedEx en 2011, 2012 et 2013 dans la pièce A-14, une facture/un reçu d'Apple dans la pièce A-14, un reçu de Symantec Corp dans la pièce A-14, des reçus de l'hôtel Hilton à la Barbade dans la pièce A-10 et des reçus pour deux événements (Shastri Insitute et Centre for Innovation Studies), chacun décrivant M. Robinson en tant que directeur général de Diversecure dans la pièce A-15. La facture ou le reçu de Law Society of Alberta pour 2011 est également adressée à M. Robinson de Diversecure.

²⁷ Voir les factures de FedEx dans la pièce A-14 et les reçus d'enregistrement du gouvernement de l'Alberta (Shawnessy Licence and Registry Ltd.) et The Licensing Company dans la pièce A-15.

²⁸ Voir la pièce A-10.

initiative performante, il était préférable qu'il déduise personnellement les dépenses. Il a admis que c'était l'une des raisons pour lesquelles il n'a pas travaillé en tant que propriétaire unique, un travail du domaine que Diversecure a précédemment entrepris lorsque M. Robinson se livrait à ses activités. Bien que cela soulève des questions potentielles relatives à un transfert de valeurs à M. Robinson, ou une approbation de biens (occasions d'affaires) par celui-ci, ce point n'a pas été soulevé dans les actes de procédures ni traité dans la preuve, et je ne tire aucune conclusion à cet égard. Il est possible que M. Robinson ait adéquatement indemnisé Diversecure au moment opportun.

[40] Cependant, il ne fait aucun doute que l'approche insouciance de M. Robinson en matière de registres financiers et le changement dans sa façon de mener ses activités expliquent pourquoi l'Agence a indiqué que les dépenses n'étaient pas celles de M. Robinson. L'avocat de l'intimée n'a toutefois pas élaboré ce point avec vigueur lors de l'audience et, malgré ces registres financiers insoucians, j'accepte l'élément de preuve de M. Robinson selon lequel Diversecure était inactive au cours des années visées et qu'il a engagé personnellement les dépenses, plutôt qu'au nom de Diversecure ou de toute autre corporation.

[41] Cela m'amène aux dépenses en soi. Certes, la plupart des dépenses déclarées par M. Robinson ont été examinées sommairement lors de l'audience, mais M. Robinson a soumis des copies de factures pour bon nombre des dépenses (si ce n'est pour la plus grande partie d'entre elles)²⁹. Les repas, les déplacements, les frais de bureau, les adhésions, les abonnements et les frais automobiles représentent les grandes catégories des dépenses, lesquelles peuvent être déductibles. Toutefois, pour être déductibles, les dépenses doivent être engagées dans le but de tirer un revenu de la source en fonction de laquelle M. Robinson cherche à les déduire. Bien que, pour ce faire, les dépenses ne doivent pas mener à un revenu, il doit exister une certaine relation entre les dépenses et la source en fonction de laquelle les dépenses seront déduites.

[42] Sans aucune discussion détaillée à l'appui sur bon nombre des dépenses déclarées, M. Robinson est parvenu à établir que la plupart des dépenses satisfont au critère établi à l'alinéa 18(1)a) – elles ont été engagées dans le but de tirer un

²⁹ Pièces A-9 à A-15, inclusivement.

revenu³⁰. Cependant, je fais une exception pour les frais payés aux sociétés du Barreau de l'Alberta et de l'Ontario. M. Robinson n'exerçait pas le droit à ce moment-là. En fait, il a embauché des avocats pour s'acquitter des services juridiques se rattachant à ses activités. M. Robinson a admis qu'il n'aurait probablement pas dû payer les frais d'adhésion au Barreau, mais a agi ainsi par habitude. Je n'ai pas trouvé convaincant le raisonnement de M. Robinson à l'égard de ces dépenses liées à ses activités en 2011, 2012 et 2013. En conséquence, je suis d'avis que les frais d'adhésion au Barreau n'ont pas été engagés dans le but de tirer un revenu et ne sont pas déductibles par M. Robinson dans le calcul de son revenu aux termes de l'alinéa 18(1)a).

c) Y a-t-il des dépenses non déductibles aux termes de dispositions précises de la Loi?

[43] Les frais personnels ou de subsistance ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu provenant d'une entreprise ou d'un bien³¹. Comme il est précisé ci-dessous, bien que les renseignements concernant bon nombre des dépenses déduites par M. Robinson n'aient pas été traités en détail à l'audience, lors d'un contre-interrogatoire, M. Robinson a reconnu avoir déduit les frais de nettoyage à sec d'habits et d'autres vêtements utilisés dans le cadre de soi-disant réunions d'affaires. La preuve documentaire de M. Robinson comprend des copies de reçus pour du nettoyage à sec s'élevant à des centaines de dollars. À maintes reprises, le nettoyage à sec a été considéré comme une dépense personnelle et, par conséquent, n'est pas déductible³².

[44] Les éléments de preuve documentaire de M. Robinson comprennent également des copies de reçus pour des réparations de montre, des analgésiques et des gouttes oculaires, un adoucisseur d'eau, un limiteur de surtension et de

³⁰ Ainsi, je suis consciente que certaines des dépenses étaient des dépenses personnelles, qui ne satisfont pas toutes à l'alinéa 18(1)a). Cependant, pour les raisons discutées ci-dessous, elles sont de toute façon rejetées en application de l'alinéa 18(1)h).

³¹ Alinéa 18(1)h) de la Loi.

³² Voir l'arrêt *Symes c. Canada*, [1993] 4 RCS 695; *Weber c. SaMajesté La Reine* 2003 CCI 482 (inf.); *Perera c. Sa Majesté La Reine* 2014 CCI 280 (inf.); *Van Vlassellaer c. Sa Majesté La Reine* Dossier : 199-117-IT-G (2001-03-06); *Jacobesen c. Sa Majesté La Reine* 2012 CCI 25; *Gaouette c. Sa Majesté La Reine* Dossier : 2000-5219-IT-I (2002-04-04); *Arthurs c. Sa Majesté La Reine* 2003 CCI 636 (inf.).

l'assurance médicale de voyage. Ces frais sont de toute évidence des frais personnels ou de subsistance, et ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu.

[45] De même, une amende ou une pénalité (autre qu'une amende ou pénalité prescrite), imposée par un organisme public qui détient le pouvoir de l'imposer, n'est pas déductible dans le calcul du revenu³³. M. Robinson a admis avoir déduit des billets de stationnement. La pièce A-12 comprend une copie de reçu pour une amende imposée par la Cour provinciale payée en février 2011 et des contraventions de stationnement de 2011, 2012 et 2013. Aucune de ces dépenses n'est déductible dans le calcul du revenu.

d) Des dépenses en capital ont-elles été engagées?

[46] Les dépenses en capital ne sont pas déductibles, sauf dans la mesure expressément permise par la Loi³⁴.

[47] La détermination d'une dépense courante par rapport à une dépense en capital est une question qui a été traitée par de nombreux cours. Trois critères généraux caractérisant les dépenses comme étant courantes ou en capital ont ressorti : dépense récurrente ou unique, son effet (avantage durable) ou son objet. Toutefois, étant donné que les dépenses peuvent être engagées pour de nombreuses raisons, les tribunaux ont précisé que les critères susmentionnés doivent être appliqués au cas par cas. En caractérisant une dépense, les tribunaux doivent adopter une approche fondée sur le bon sens, prenant en considération les circonstances et les faits particuliers entourant la dépense en question, ainsi que l'effet envisagé de la dépense d'un point de vue pratique et commercial³⁵.

[48] La preuve documentaire fournie par M. Robinson comprend une facture de 2011 pour des services liés à l'incorporation d'une corporation de l'Alberta³⁶. Bien que, de toute évidence, il s'agisse d'une dépense en capital, dans le contexte des dépenses totales déclarées par M. Robinson, le montant est relativement négligeable. Mais que dire des autres dépenses?

³³ Article 67.6 de la Loi.

³⁴ Alinéa 18(1)b) de la Loi.

³⁵ *Rio Tinto*, 2016 CCI 172, paragraphe 79, confirmée par la CAF.

³⁶ Pièce A-15.

[49] L'intimée soutient que toutes les dépenses engagées par M. Robinson, soit dans le but de tirer un revenu, l'ont été au compte de capital et ne sont pas déductibles. Du point de vue de M. Robinson, ce ne sont pas des dépenses en capital, en grande partie en raison des critères relatifs aux dépenses récurrentes et de leur effet constituant un avantage durable. Autrement dit, M. Robinson a engagé le même type de dépenses d'une année à l'autre, et n'en a tiré pour la plupart d'entre elles aucun avantage durable.

[50] Mais quel était le but des dépenses? Les activités exercées par M. Robinson en 2011, 2012 et 2013 lui ont permis d'acquérir deux biens : une participation financière de 24 % dans 3E et le portefeuille de brevets. M. Robinson n'a pas l'habitude de vendre des brevets. Il vise plutôt à permettre aux autres d'accéder aux brevets, probablement moyennant une redevance ou une autre forme de rémunération. Il permet à 3E d'accéder aux brevets. Il a déclaré avoir reçu un revenu de 3E au cours des années 2014, 2015 et 2016, sans décrire la nature de ces paiements³⁷. Si l'initiative avec les Premières Nations avait eu du succès, les brevets auraient été utilisés par Fluid Hydrocarbons ou une autre corporation qui a exploité cette entreprise. Les dépenses engagées pour créer le portefeuille de brevets sont donc des dépenses au compte de capital et font partie du coût des brevets. De même, les actions de 3E sont des biens à partir desquels il souhaite tirer un revenu et non des biens qu'il prévoit vendre.

[51] Je reconnais que M. Robinson a examiné et recherché plusieurs autres occasions possibles avec diligence et en y déployant des efforts. Cependant, ce faisant, son objectif visait à « retirer une participation au capital social dans la réussite de l'initiative » et ensuite de tirer un revenu. Comme l'a expliqué l'avocat de M. Robinson, celui-ci avait pour but de « créer divers flux de revenus »³⁸. Il assemblait les biens nécessaires pour tirer un revenu. Comme l'indique un vieil adage, les dépenses de M. Robinson visaient à faire pousser les arbres qui porteraient leurs fruits.

[52] Je suis d'avis que les circonstances de M. Robinson sont étonnamment semblables à celles décrites dans les arrêts *Neonex*³⁹ et *Firestone*⁴⁰. Autrement dit,

³⁷ S'agissait-il d'un salaire, de redevances pour l'utilisation des brevets, de frais de gestion, de dividendes, ou d'une combinaison de ce qui précède?

³⁸ Articles 21 et 24 des observations écrites de l'appelant.

³⁹ Précitée, note 24.

les dépenses n'ont pas été engagées dans le cadre de l'opération ou de l'exploitation d'une entreprise, mais plutôt dans le cadre du processus de création ou d'acquisition des biens pour une entreprise, dont l'objectif consistait en l'acquisition d'entités exerçant leurs activités dans le domaine de l'innovation à partir duquel il peut tirer un revenu.

[53] L'avocat de M. Robinson fait valoir qu'il ne faut pas se fonder sur les arrêts *Neonex* et *Firestone*, car ces questions ont été tranchées avant l'arrêt *Ikea*⁴¹. Je ne suis pas d'accord. Même si l'arrêt *Ikea* fait valoir que l'approche, le raisonnement et les conclusions juridiques générales exposés dans *Neonex* et *Firestone* doivent être traités avec prudence à la lumière de l'approche appliquée dans l'arrêt *Ikea*, celui-ci n'a pas écarté les arrêts *Neonex* et *Firestone*. Au lieu de cela, il met l'accent sur le critère relatif à l'objet⁴². L'arrêt *Ikea* se préoccupait de la réception d'un montant, et non de la déduction d'une dépense, mais le paiement d'incitation à la location s'est révélé entièrement associé aux obligations locatives d'Ikea, une dépense courante. Le but consistait à réduire les frais de location. La Cour suprême a entériné le principe selon lequel le but sous-jacent d'une dépense doit être pris en compte dans le contexte de l'entreprise du contribuable.

[54] Même si je suis d'accord que ni *Neonex* ni *Firestone* n'appuie la prétention que l'acquisition de biens produisant un revenu ne puisse jamais constituer une entreprise, la question à traiter aux termes de l'alinéa 18(1)b) concerne la nature des dépenses dans l'affaire de M. Robinson, en ce qui concerne le but des dépenses : les dépenses engagées ont-elles été imputables au compte de revenu ou de capital? Selon moi, les activités de M. Robinson sont étonnamment semblables à celles des contribuables dans les arrêts *Firestone* et *Neonex*, et ses dépenses sont également des dépenses au compte de capital.

[55] *Neonex* a exercé des activités dans les domaines des enseignes électriques et de la publicité à l'extérieur mais, après une acquisition, a commencé à acheter des entreprises qui prenaient part à diverses activités. En tant que société mère, elle a fourni des services de gestion et une expertise aux sociétés filiales, ainsi qu'un capital, et a touché des honoraires de gestion, des dividendes et des intérêts. À la fin de la dernière année d'imposition faisant l'objet de l'appel, *Neonex* possédait

⁴⁰ *Firestone c. Sa Majesté La Reine*, 97 DTC 5237 (CAF).

⁴¹ *Ikea Ltd. c Canada*, [1998] 1 RCS 196.

⁴² Voir *Rio Tinto* (CAF), paragraphe 25.

plus de 60 sociétés filiales grâce auxquelles il touchait des honoraires de gestion et des intérêts. Une des acquisitions proposées a échoué et *Neonex* a tenté de déduire les frais juridiques associés à l'acquisition déclinée au motif qu'ils devaient être traités comme des dépenses courantes. Bien que *Neonex* possédait de nombreuses sociétés filiales grâce auxquelles il tirait un revenu, contrairement à M. Robinson, les frais étaient considérés comme s'ils provenaient du compte de capital puisqu'ils étaient associés à une transaction en matière d'investissements. Les circonstances de M. Robinson sont moins favorables que celles énoncées dans l'arrêt *Neonex*.

[56] De même, dans l'arrêt *Firestone*, le contribuable, une société de capitaux à risque, a décidé de se consacrer à des entreprises en difficulté en ayant pour objectif de les aider à améliorer leurs opérations et à tirer des honoraires. M. Firestone voulait déduire les dépenses qu'il a engagées en explorant divers investissements potentiels. Les coûts encourus par M. Firestone étaient considérés comme des dépenses en capital, car ils avaient été engagés pour acquérir ou créer une entreprise, et non pour exploiter une entreprise. Selon moi, les dépenses engagées de la même façon par M. Robinson avaient pour but d'acquérir ou de créer son entreprise, bien que bon nombre des initiatives entreprises aient échoué, ce qui était également le cas de M. Firestone. Comme l'a énoncé le juge MacGuigan dans l'arrêt *Firestone* :

L'avocat de l'appelant a reconnu au cours de la plaidoirie que les frais d'enquête des possibilités en lien avec les quatre sociétés exploitantes qui ont été acquises représentaient des dépenses en capital. [TRADUCTION]. .. Toutefois, il a soutenu que les frais d'enquête des cinquante autres possibilités quelconques qui n'ont pas mené à des acquisitions doivent plutôt être considérés comme des dépenses opérationnelles.

...

Je crois qu'il est impossible d'accepter cet argument. Il me semble que toutes les dépenses relatives à l'enquête sur les possibilités doivent être considérées comme étant sur un même pied d'égalité. Il s'agissait du même type de dépenses, et elles ont été engagées dans le même but. En fait, elles faisaient toutes partie de la même entreprise à capital de risque... Elles faisaient également toutes partie du plan de groupement des biens de l'entreprise de l'appelant. Il fallait uniquement s'attendre, et c'était d'ailleurs la prémisse de la méthode d'enquête de l'appelant, à ce que certaines possibilités se révèlent être de bons risques après examen, et d'autres trop mauvais pour être examinés⁴³. [TRADUCTION]

⁴³ Précitée, note 40, paragraphes 17 et 18.

[57] Comme M. Firestone, M. Robinson peut être décrit comme un entrepreneur qualifié et déterminé qui s'est lancé dans une initiative; en l'espèce, dans le but d'acquérir des participations financières dans des entreprises exerçant dans le domaine de la technologie environnementale, la technologie de l'information et d'autres secteurs de la technologie innovatrice. Comme M. Firestone, il a engagé des dépenses en explorant des possibilités; dans son cas, en lien avec l'innovation. Mais les dépenses qu'il a engagées dans l'atteinte de cet objectif, vues sous l'éclairage le plus favorable possible⁴⁴, sont des dépenses en lien avec l'acquisition ou la création d'une entreprise, non pas l'exploitation d'une entreprise⁴⁵. Par conséquent, ce sont des dépenses en capital.

[58] Pour arriver à cette conclusion, j'ai pris en considération les arrêts *Wheatley's TV & Stereo Ltd.*⁴⁶ et *Rio Tinto*⁴⁷. Cependant, je suis d'avis qu'aucune de ces affaires n'est comparable au cas de M. Robinson. *Whacky Wheatley's TV & Stereo Ltd.* concerne la caractérisation des dépenses encourues afin d'élargir une entreprise existante en exploitation dans un nouveau territoire. L'entreprise en exploitation dirigée par *Whacky Wheatley's TV & Stereo Ltd.* était déjà mature et comptait plusieurs années performantes en exploitation. M. Robinson n'est pas dans une situation semblable. Il créait une entreprise, il n'élargissait pas une opération existante.

⁴⁴ Comme il est précisé ci-dessus, je ne suis pas certaine si je dois conclure que la source de revenus de M. Robinson provient d'une entreprise ou d'un bien. M. Robinson a parlé à maintes reprises de son objectif, qui consiste à acquérir des participations financières dans des initiatives performantes qui commercialisent l'innovation. Plusieurs fois, il a déclaré ne pas avoir pour objectif de tirer des honoraires pour ses services. À la question cherchant à savoir à quel moment il serait imposé pour le travail qu'il avait entrepris, il a indiqué qu'il serait imposé seulement si la valeur des actions de 3E grimpait et s'il réalisait un gain. Bien qu'il ne soit pas clair s'il laissait entendre que ce serait un gain en capital ou de revenu, un gain résultant de la disposition d'un bien d'immobilisation n'est pas un revenu de bien ou d'entreprise. Cependant, malgré son hésitation sur ce point, comme il est noté ci-dessus, j'ai tenu pour acquis que la source de revenus de M. Robinson découlait d'une entreprise.

⁴⁵ Voir également *Caballero c. Sa Majesté La Reine* 2009 CCI 390, paragraphe 14.

⁴⁶ *Whacky Wheatley's TV & Stereo Ltd. c. MNR* 87 DTC 576 (CCI). Voir également *Bowater Power Co. Ltd. c. M.N.R.* 71 DTC 5469, qui traite de façon similaire les coûts associés à l'exploration de la faisabilité d'un élargissement. M. Robinson n'explorait pas la faisabilité d'un élargissement d'une opération courante existante. Il n'avait pas d'activités commerciales à élargir.

⁴⁷ Précitée, note 35.

[59] L'arrêt *Rio Tinto* se préoccupait des dépenses encourues par une vaste entreprise publique qui devait s'acquitter d'obligations prescrites l'obligeant à engager des dépenses en lien avec une acquisition et des dessaisissements. Certaines des dépenses, bien qu'elles aient été engagées dans le contexte d'une transaction en capital, ont été déterminées comme des dépenses courantes plutôt que des dépenses en capital. Certaines dépenses étaient récurrentes dans le contexte d'une entreprise publique qui menait ses activités dans un environnement où les actionnaires ont certaines attentes et exigences. Le contexte était critique pour la caractérisation des dépenses. Le contexte entourant les dépenses engagées par M. Robinson est entièrement différent.

[60] En conséquence, les dépenses engagées par M. Robinson au cours des années d'imposition 2011, 2012 et 2013 sont imputables au compte de capital dans le calcul du revenu.

4. La nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 de M. Robinson est-elle valide même si elle a été établie après la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011?

[61] L'avis de cotisation original de M. Robinson pour l'année d'imposition 2011 était daté du 11 juin 2012. L'année d'imposition 2011 de M. Robinson a fait l'objet d'une nouvelle cotisation, établie par un avis de nouvelle cotisation daté du 31 mai 2016, plus de trois ans après la date de l'avis de cotisation original pour cette année d'imposition.

[62] Sauf dans des circonstances limitées, la Loi interdit au ministre d'établir à l'égard de M. Robinson une nouvelle cotisation pour une année d'imposition particulière plus de trois ans après l'émission de l'avis de cotisation original, que l'on appelle la période normale de nouvelle cotisation. Cette période est souvent désignée comme frappée de prescription. En l'espèce, le ministre affirme que, en déposant sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 2011, M. Robinson a fait une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire. Si c'est le cas, la nouvelle cotisation n'est pas frappée de prescription.

[63] Il incombe à l'intimée d'établir la présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire. Bien que la norme ne soit pas élevée, l'intimée doit présenter une preuve pour démontrer la présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire.

[64] De plus, lorsque l'intimée établit une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire permettant d'établir une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation, la nouvelle cotisation est limitée aux montants liés à la présentation erronée. Le ministre n'est pas en mesure d'établir une nouvelle cotisation au cours de cette année au motif d'une présentation erronée.

[65] La nouvelle cotisation de l'année d'imposition 2011 de M. Robinson met en lumière le revenu non déclaré et la déduction de dépenses. En établissant une cotisation pour M. Robinson après la période normale de nouvelles cotisations, le ministre s'est appuyé sur certaines hypothèses de fait, mais n'a cité à comparaître aucun témoin et n'a présenté aucun élément de preuve pour démontrer ces faits. L'intimée prend appui sur l'élément de preuve de M. Robinson. Par conséquent, je dois décider si la preuve est suffisante pour établir la présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire.

[66] M. Robinson affirme que les dépôts inconnus de 2011 ne constituaient pas un revenu. Même s'il ne pouvait pas démontrer leur nature, il n'a pas l'obligation de le faire, car cela reviendrait à lui imputer le fardeau de la preuve. Pour établir une présentation erronée concernant ces sommes, il incombe au ministre d'établir que ces sommes provenaient d'une source de revenus. À mon avis, l'intimée n'a pas réussi et n'a donc pas établi qu'il y a eu une présentation erronée à l'égard des dépôts inconnus de 2011 désignés par l'Agence. En conséquence, la nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 de M. Robinson est, dans la mesure où elle se rattache à un revenu non déclaré lié à des dépôts inconnus, frappée de prescription.

[67] M. Robinson a admis que les dépenses qu'il a déduites en 2011 comprenaient les coûts de nettoyage à sec; les dépenses de son véhicule pour 2011 comprennent une amende imposée par la cour. Pour les motifs susmentionnés, les dépenses de cette nature ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu. Les factures de 2011 comprennent également les coûts liés à l'incorporation d'une entreprise en Alberta, possiblement Hydrocarbon Fluid. Les frais d'incorporation constituent des dépenses en capital et ne sont pas déductibles. J'ai également conclu qu'aucune des dépenses déduites par M. Robinson en 2011 ne sont déductibles, car elles étaient imputables au compte de capital. Ainsi, l'intimée a établi que M. Robinson a fait une présentation erronée dans sa déclaration de revenus de 2011 en ce qui concerne les dépenses.

[68] Ces présentations erronées concernaient-elles des dépenses imputables à la négligence, à l'inattention ou à une omission volontaire? Bien que je ne sois pas prête à conclure que les présentations erronées soient imputables à une omission volontaire, je suis convaincue que M. Robinson a été inattentif ou négligent en remplissant ses déclarations. C'est un homme instruit. Bien qu'il ne possède aucune expertise précise dans le domaine de l'impôt, c'est un avocat ayant une expérience commerciale importante, notamment au sein d'un cabinet d'avocats national. M. Robinson a préparé ses propres déclarations de revenus. Comme il a décidé de préparer ses propres déclarations de revenus, il lui incombe de s'assurer que ses déclarations de revenus sont conformes à la loi et de se renseigner sur cette loi. Selon moi, il ne faut pas de connaissances particulières pour savoir que les dépenses personnelles ne sont pas déductibles dans le calcul du revenu et les coûts associés à l'incorporation d'une entreprise ou d'acquisition de brevets sont des dépenses en capital.

[69] Par ailleurs, si M. Robinson écoutait son propre témoignage, je suis forcée de croire qu'il ferait une pause et se demanderait si ce qu'il décrit a du sens; c'est-à-dire qu'il pouvait dépenser des milliers de dollars à poursuivre diverses initiatives, déduire toutes ces dépenses personnellement et n'avoir aucune activité performante exercée par une corporation, de sorte qu'il ne serait pas assujéti à l'impôt au moment de sa réussite, tant et aussi longtemps que la valeur des parts de cette corporation n'a pas augmenté. S'il s'était posé cette question, il aurait probablement demandé conseil, ou il aurait au moins dû le faire.

[70] Je suis convaincue que la présentation erronée de M. Robinson dans sa déclaration de revenus 2011 concernant les dépenses est imputable à l'inattention ou à la négligence. En conséquence, le ministre a le droit d'établir une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2011 de M. Robinson après la période normale de nouvelle cotisation, en ce qui concerne la déduction des dépenses.

5. M. Robinson est-il responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi?

[71] Un contribuable qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à une faute lourde, a fait un faux énoncé ou une omission dans sa déclaration, ou y a participé, consenti ou acquiescé à l'égard d'une année d'imposition, est passible d'une pénalité, ce que l'on appelle ordinairement une pénalité pour faute lourde. Il incombe également à l'intimé d'établir les faits justifiant l'imposition de la pénalité. Bien qu'il existe certaines similitudes entre les exigences d'établissement d'une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation et les

exigences d'imposition de pénalités pour faute lourde, ces dernières représentent un critère plus difficile à satisfaire. Il exige que l'intimée établisse que M. Robinson a sciemment fait une fausse déclaration dans ses déclarations ou qu'il l'a fait dans des circonstances équivalant à une faute lourde. Une faute lourde exige un degré plus élevé de négligence qu'un simple manquement au devoir de diligence. Il s'agit d'un écart marqué ou important par rapport à ce qu'on serait en droit de s'attendre. Il ne s'agit pas simplement de négligence ou de fausse déclaration⁴⁸.

[72] Selon moi, bien qu'il s'agisse d'une affaire close et qu'il ne fasse pas de doute que M. Robinson ait été insouciant, le ministre n'a pas établi que M. Robinson a sciemment, ou dans des circonstances équivalant à une faute lourde, avait fait une fausse déclaration ou une omission dans ses déclarations de revenus pour les années d'imposition 2011, 2012 ou 2013. L'avocat de l'intimée n'a pas interrogé M. Robinson sur les conditions nécessaires pour établir les conditions d'imposition de pénalités pour faute lourde et, dans ses conclusions finales, il n'a fait aucune observation relative aux pénalités prévues au paragraphe 163(2). En conséquence, l'appel de M. Robinson concernant les pénalités imposées en application du paragraphe 163(2) de la Loi pour les années d'imposition 2011, 2012 et 2013 est accueilli.

6. M. Robinson a-t-il subi une perte autre qu'en capital qu'il peut déduire dans le calcul de son revenu de 2016?

[73] En calculant son revenu imposable pour l'année d'imposition 2016, M. Robinson a déclaré une perte autre qu'en capital de 8 117 \$. La perte autre qu'en capital de M. Robinson reposait entièrement sur les dépenses qu'il a déduites au cours des années d'imposition 2011, 2012 et 2013. Autrement dit, M. Robinson subira une perte autre qu'en capital qu'il devra déduire dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 2016 seulement dans la mesure où il réussit à établir qu'il a subi une perte découlant d'une entreprise au cours des années d'imposition 2011, 2012 et 2015.

[74] Compte tenu de ma conclusion sur les dépenses non déductibles au cours des années d'imposition 2011, 2012 et 2013, l'appel de M. Robinson relativement à l'année d'imposition 2016 est rejeté.

⁴⁸ Voir *Wynter c. Canada*, 2017 CAF 195, et *Zsoldos c. Canada*, 2004 CAF 338.

CONCLUSION :

[75] Pour les motifs qui précèdent :

1. L'appel de M. Robinson concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de son année d'imposition 2011 est renvoyée au ministre du Revenu national aux fins d'une nouvelle détermination et d'une nouvelle cotisation étant donné que : a) M. Robinson n'est pas tenu d'inclure dans son revenu les sommes que le ministre a incluses comme revenu non déclaré; b) M. Robinson n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi;
2. L'appel de M. Robinson concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de son année d'imposition 2012 est renvoyé au ministre du Revenu national, aux fins d'une nouvelle détermination et d'une nouvelle cotisation, étant donné que : a) la seule somme devant être incluse dans le revenu de M. Robinson en tant que revenu non déclaré est de 4 313 \$ en lien avec le dépôt inexplicé de cette somme le 29 novembre 2012; b) M. Robinson n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi;
3. L'appel de M. Robinson concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de son année d'imposition 2013 est accueilli et la nouvelle cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national aux fins d'une nouvelle détermination et d'une nouvelle cotisation étant donné que M. Robinson n'est pas responsable des pénalités aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi;
4. L'appel concernant une nouvelle cotisation établie en application de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* à l'égard de son année d'imposition 2016 est rejeté;
5. Chaque partie assumera ses propres dépens.

Les présents motifs modifiés du jugement remplacent les motifs du jugement datés du 28 août 2019.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 5^e jour de septembre 2019.

« K.A. Siobhan Monaghan »

La juge Monaghan

RÉFÉRENCE : 2019 CCI 181
N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-626(IT)I
INTITULÉ : DAVID ROBINSON c. SA MAJESTÉ LA REINE
LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)
DATE DE L'AUDIENCE : Le 19 mars 2019
MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge K.A. Siobhan Monaghan
DATE DU JUGEMENT : Le 5 septembre 2019

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e Rami Pandher
M^e Christopher Johnston
Avocat de l'intimée : M^e Damon Park

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : M^e Rami Pandher
Cabinet : Field Law
Calgary (Alberta)

Pour l'intimée :

Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada