

ENTRE :

MICHAEL CALLAGHAN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 25 janvier 2019, à London (Ontario). Observations écrites reçues les ou vers les 19 mars 2019, 18 avril 2019 et 2 mai 2019.

Devant : L'honorable juge suppléant Gaston Jorré

Comparutions :

Avocat de l'appelant : M^c Sean C. Flaherty
Avocat de l'intimée : M^c Dustin Kenall

JUGEMENT

Les appels à l'égard des années d'imposition 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014 sont accueillis, conformément aux motifs ci-joints et :

- a) les cotisations pour les années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011 sont renvoyées au ministre aux fins de réexamen et d'établissement de nouvelles cotisations, pour le motif que le revenu doit être évalué tel que déclaré;
- b) les pénalités pour faute lourde, pour toutes les années, doivent être annulées;
- c) la cotisation pour l'année d'imposition 2012 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :

les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 6 500 \$ et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 625 \$;

d) la cotisation pour l'année d'imposition 2013 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :

les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 8 000 \$ et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 1 200 \$;

e) la cotisation pour l'année d'imposition 2014 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement, pour le motif que :

les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 6 500 \$, la règle de la demi-année doit être appliquée au nouvel actif de la catégorie 10 acquis en 2014, dont la fraction non amortie du coût en capital, selon les déclarations, s'élève à 77 159 \$, et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 14 195 \$.

Si les parties n'arrivent pas à s'entendre sur les dépens avant le 1^{er} avril 2020, elles pourront soumettre des observations écrites à la Cour sur la question des dépens, au plus tard le 1^{er} mai 2020¹.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de février 2020.

« G. Jorré »

Le juge suppléant Jorré

¹ Comme le présent appel est entendu sous le régime de la procédure informelle, les règles de la procédure informelle régissent l'adjudication des dépens.

ENTRE :

BARBARA VAN RASSEL,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 25 janvier 2019, à London (Ontario). Observations écrites reçues les ou vers les 19 mars 2019, 18 avril 2019 et 2 mai 2019.

Devant : L'honorable juge suppléant Gaston Jorré

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^c Sean C. Flaherty
Avocat de l'intimée : M^c Dustin Kenall

JUGEMENT

Les appels à l'égard des années d'imposition 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014 sont accueillis, conformément aux motifs ci-joints et :

- a) les cotisations pour les années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011 sont renvoyées au ministre aux fins de réexamen et d'établissement de nouvelles cotisations, pour le motif que le revenu doit être évalué tel que déclaré;
- b) les pénalités pour faute lourde, pour toutes les années, doivent être annulées;
- c) la cotisation pour l'année d'imposition 2012 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :

les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 6 500 \$ et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 625 \$;

f) la cotisation pour l'année d'imposition 2013 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :

les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 8 000 \$ et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 1 200 \$;

g) la cotisation pour l'année d'imposition 2014 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement, pour le motif que :

les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 6 500 \$, la règle de la demi-année doit être appliquée au nouvel actif de la catégorie 10 acquis en 2014, dont la fraction non amortie du coût en capital, selon les déclarations, s'élève à 77 159 \$, et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 14 195 \$.

Si les parties n'arrivent pas à s'entendre sur les dépens avant le 1^{er} avril 2020, elles pourront soumettre des observations écrites à la Cour sur la question des dépens, au plus tard le 1^{er} mai 2020².

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de février 2020.

« G. Jorré »

Le juge suppléant Jorré

² Comme le présent appel est entendu sous le régime de la procédure informelle, les règles de la procédure informelle régissent l'adjudication des dépens.

Référence : 2020 CCI 28

Date : 2020 02 11

Dossier : 2017-5026(IT)I

ENTRE :

MICHAEL CALLAGHAN,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Dossier : 2017-5027(IT)I

ET ENTRE :

BARBARA VAN RASSEL,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge suppléant Jorré

I. INTRODUCTION

[1] Durant les années d'imposition 2008 à 2014, les appelants ont déclaré des pertes d'entreprise en lien avec un partenariat. Le ministre a refusé ces déductions.

[2] La question essentielle dans le présent appel est de savoir si les appelants avaient ou non une source de revenus, une entreprise, durant les années en cause ou durant certaines des années en cause³.

[3] Les questions suivantes ont également été soulevées :

³ Certaines questions secondaires se posent également concernant les dépenses.

- i) le ministre du Revenu national a-t-il satisfait aux conditions nécessaires pour dûment établir les nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2008 à 2011 après la période normale de nouvelle cotisation, conformément au sous-alinéa 152(4)a)i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?
- ii) était-il justifié que le ministre impose ce qu'on appelle communément des pénalités pour faute lourde, conformément au paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

[4] Les appelants sont mariés et, durant les années en cause, ils occupaient tous deux un emploi à plein temps.

[5] Dans leurs déclarations de revenus T1 pour les années d'imposition en cause, ainsi que pour les trois années d'imposition suivantes, les appelants ont déclaré une entreprise, avec des revenus bruts, des dépenses et des pertes nettes, comme il est indiqué au tableau ci-dessous :

Année	Revenu brut \$	Dépenses \$	Perte nette \$
2008	0	(34 548)	(34 548)
2009	11 997	(51 875)	(39 878)
2010	250	(51 292)	(51 042)
2011	8 906	(64 636)	(55 730)
2012	2 770	(55 644)	(52 874)
2013	12 214	(61 906)	(49 692)
2014	7 711	(69 269)	(61 558)
2015	27 658	(65 321)	(37 663)
2016	10 594	(41 158)	(30 564)
2017	161 161	(161 161)	0

[6] La somme des pertes de 2008 à 2014, inclusivement, est d'environ 345 000 \$. La somme des pertes de 2008 à 2017, inclusivement, est d'environ 413 000 \$.

[7] Toutefois, le montant des pertes est ici sous-estimé, parce qu'au cours des années, les appelants ont déclaré d'importantes dépenses liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales, qui n'ont pas été déduites avant 2017⁴. Aux

⁴ En 2017, les appelants ont déduit une somme de 6 491 \$ au titre des dépenses liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales, pour un bénéfice nul ou une perte.

termes des dispositions de la Loi, les dépenses liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales ne peuvent être utilisées pour accroître une perte. Toutefois, de telles dépenses peuvent être reportées et utilisées au cours d'une année future; on parlera alors de dépenses différées.

[8] Par exemple, en 2014, les dépenses indiquées liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales étaient de 15 720 \$; si ces dépenses étaient incluses, les dépenses déclarées pour l'année s'élèveraient à 84 989 \$ et la perte serait de 77 278 \$. La perte cumulative pour la période allant de 2008 à 2014 inclusivement serait d'environ 440 000 \$ si l'on tenait compte des dépenses liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales.

[9] Les déclarations de revenus des appelants à la fin de l'année d'imposition 2017 indiquent des dépenses différées de 103 860 \$ pour l'utilisation du domicile à des fins commerciales, qui pourraient être reportées sur les années à venir. Si l'on ajoute ces dépenses aux pertes cumulatives déclarées, les pertes cumulatives réelles de l'entreprise pour la période allant de 2008 à 2017 seraient d'environ 517 000 \$⁵ ou, autrement dit, d'environ un demi-million de dollars sur une période de dix ans.

[10] Chacun des appelants a déduit 50 % des pertes indiquées dans le tableau ci-dessus de son autre revenu, pour le motif qu'ils possèdent chacun la moitié des intérêts commerciaux de l'entreprise.

II. FAITS ET ANALYSE

[11] La preuve se composait d'un nombre important de documents ainsi que du témoignage des deux appelants. Toutefois, c'est M. Callaghan qui a fait la majeure partie du témoignage. Le présent appel a été entendu sous le régime de la procédure informelle.

[12] En 2007, M^{me} Van Rassel a inscrit M. Callaghan à un concours national de recettes de chili sans l'en informer. M. Callaghan l'a par la suite découvert quand il a été sélectionné pour être concurrent. Les dix meilleures recettes étaient

⁵ Les pertes cumulatives déclarées sont à n'en pas douter plus élevées. Alors que la déclaration de revenus de 2007 n'est pas déposée en preuve, la déclaration de revenus de 2008 indique un montant relativement important de dépenses différées pour l'utilisation du domicile à des fins commerciales reportées de l'année précédente, soit plus de 19 000 \$. Cette somme d'environ 19 000 \$ n'est pas incluse dans le total de 517 000 \$. L'année 2007 ne se trouve pas au dossier, mais étant donné que M. Callaghan a affirmé dans son témoignage que l'entreprise a ouvert ses portes en 2008, je ne vois pas comment il aurait pu y avoir des pertes en 2007.

sélectionnées, et les auteurs des trois meilleures recettes remportaient un voyage à Toronto pour participer à une compétition en direct. M. Callaghan a gagné.

[13] Les appelants se sont par la suite demandé en 2008 comment ils pourraient mettre à profit cette expérience culinaire et créer une entreprise connexe qui leur rapporterait des profits quand ils prendraient leur retraite. Toutefois, ils ne prévoyaient pas ouvrir un restaurant ou exploiter un camion de cuisine de rue.

[14] À un certain moment au cours de leurs discussions, M. Callaghan a dit à M^{me} Van Rassel [TRADUCTION] « je veux le faire ». Elle a dit qu'il n'était pas question qu'ils s'endettent pour cette activité, qu'ils devraient se limiter aux dépenses qu'ils pourraient se permettre; il faudrait qu'il vende son bateau, et renonce à son passe-temps, la navigation. Il a alors vendu son bateau.

[15] M. Callaghan a affirmé dans son témoignage qu'ils avaient constaté beaucoup d'intérêt d'autour d'eux à l'égard de la nourriture, notamment avec la chaîne de télévision Food Network, les sites Web, les livres de recettes et les différents événements gastronomiques. Il a affirmé qu'ils avaient élaboré un plan pour créer une entreprise en lien avec le milieu foisonnant de la gastronomie.

[16] L'idée de base était d'établir une marque ou une réputation associée avec la marque ou avec lui-même. Une fois cette marque établie, ils pourraient commencer à rentabiliser la réputation créée de différentes façons. Je ferai référence à l'entreprise sous l'appellation « Black Pig BBQ », même si l'entreprise a parfois été exploitée sous d'autres noms.

[17] Il a expliqué que, parce qu'ils travaillaient et qu'ils devaient s'en tenir à leurs propres fonds, ils s'attendaient à ce que l'entreprise ne se développe que graduellement et qu'il faudrait de nombreuses années avant qu'elle soit rentable.

[18] Pour confirmer ce plan, les appelants ont produit leur modèle d'entreprise, à l'onglet 13 de la pièce J-1. Le document indique que le plan global était de créer une marque bien connue ou une personnalité bien connue, de manière que l'entreprise puisse ensuite tirer des revenus d'une variété de sources, notamment en agissant comme animateur vedette, ou comme ambassadeur d'une marque, en vendant des livres, en faisant la promotion d'un produit, en créant une ligne de produits, en agissant comme conseiller pour la coordination d'événements, en offrant un service de traiteur pour des événements spéciaux ou en devenant un chef célèbre.

[19] M. Callaghan a expliqué que le document produit était mis à jour chaque année. La version déposée en preuve a été, selon un des énoncés de la dernière page, produite au plus tard en 2015.

[20] Malheureusement, la version originale n'a pas été produite en preuve. Selon l'ensemble des éléments de preuve, il est raisonnable de tirer la conclusion que M. Callaghan était assez enthousiaste et avait plein d'idées qui devraient être mises à l'essai; ainsi, le plan des appelants a évolué avec le temps et peut avoir été différent au départ.

[21] Le formulaire T-2125 joint à la déclaration de revenus contient simplement la description « services », accompagnée du code d'activité économique 512110, lequel dans le guide T4002, selon l'année, est associé à des « services de production cinématographique ou magnétoscopique » ou à la « production de films et de vidéos ». Il s'agit manifestement d'une erreur. Le 29 avril 2009, quand M. Callaghan a enregistré l'entreprise auprès de la province de l'Ontario, il a décrit l'activité commerciale comme étant liée à l'élaboration de recettes; en mai 2017, quand l'entreprise a été de nouveau enregistrée, l'activité commerciale était décrite comme un service de restauration⁶.

[22] L'entreprise que les appelants ont mise sur pied n'était pas constituée en société et appartenait en parts égales aux deux appelants.

[23] M. Callaghan s'intéresse depuis longtemps à l'alimentation, et avant de lancer Black Pig BBQ, il avait un passe-temps en lien avec les viandes salaisonées et les charcuteries.

[24] Au début, M. Callaghan échangeait de la formation avec d'autres personnes. Il offrait une formation sur la fabrication de charcuteries et de saucisses en échange d'une formation sur les grillades. Il a suivi quelques cours de cuisine auprès d'experts en la matière. Il a également suivi des cours d'écriture, des cours sur les médias, et un cours de photographie de manière à pouvoir prendre de meilleures photos des aliments.

⁶ Voir les onglets 15 et 16 de la pièce J-1.

[25] Très tôt, il semble également que beaucoup d'efforts ont été consacrés à la création d'un site Web avec des recettes et des photos des aliments⁷. Plus tard vers 2012, ils ont cessé de mettre autant d'effort dans le site Web.

[26] M. Callaghan devait être la personne visible de l'entreprise, faire la cuisine, faire les photographies et produire les vidéos. M^{me} Van Rassel devait s'occuper de la logistique, de l'installation, de l'organisation, de l'administration et de la tenue de livres.

[27] Durant toute la période faisant l'objet du présent appel, et encore au moment de l'audience, les appelants travaillaient tous deux à plein temps. M^{me} Van Rassel travaille comme coordonnatrice des dons d'organes. M. Callaghan travaille au bureau du surintendant des faillites; précédemment, avant les années en cause, il a travaillé à l'Agence du revenu du Canada. Il détient un baccalauréat en administration des affaires, avec des majeures en finances et en économie et une mineure en sciences informatiques. Il a également pris des cours individuels en comptabilité.

[28] Les appelants sont mariés et le Black Pig BBQ était exploité à partir de leur domicile. Les appelants ont quatre enfants; les enfants ont quitté la maison pour aller à l'université à différents moments entre 2007 et 2012⁸.

[29] Comme je l'ai indiqué plus haut, au cours du témoignage, il est devenu manifeste que, pour certaines des années en cause, des corrections devraient être apportées aux chiffres du revenu brut. J'aborderai certaines de ces corrections plus loin. Toutefois, ces corrections ne changent pas le portrait général de ce qui est arrivé durant les années d'imposition dont je suis saisi.

[30] Durant les années 2008 à 2014, les revenus bruts sont très peu élevés; en effet, en 2008, aucun revenu brut n'a été déclaré et en 2010, le revenu est négligeable (la déclaration indique qu'il n'y a eu aucune vente, mais on a inscrit une somme de 250 \$ pour d'autres revenus).

[31] En 2009, les revenus bruts déclarés de 11 997 \$ semblent provenir entièrement de l'organisation d'une compétition au nom de la Canadian Southern BBQ Association; après déduction de frais directs, y compris 10 000 \$ pour les prix, la déclaration indique pour l'année une perte brute de 865 \$. C'est avant la

⁷ Voir les pages 32 à 36 de la transcription.

⁸ Malheureusement, le témoignage à la page 219 de la transcription n'est pas très clair quant aux années précises.

déduction de tous les autres frais. Il semble qu'en 2009, les appelants ont assisté à au moins une compétition, où l'appelant est devenu le champion national canadien du chili.

[32] En 2011, la déclaration indique un revenu brut composé de 6 906 \$ de ventes et de 2 000 \$ d'autres revenus.

[33] En 2012, la déclaration indique un revenu brut de 2 770 \$ provenant de ventes, et aucun autre revenu, avec une perte brute de 8 322 \$ avant les autres dépenses. Toutefois, les factures présentées à l'audience pour les ventes de 2012 montrent des ventes brutes supérieures de 625 \$ aux ventes déclarées⁹.

[34] En 2013, la déclaration indique des ventes de 3 864 \$ et des revenus de 8 350 \$ en commandites, pour un revenu brut de 12 214 \$. Si l'on examine les factures présentées à l'onglet 21 de la pièce A-1 et qu'on les additionne, les ventes brutes devraient être plus élevées de 1 200 \$; il semble que la différence s'explique par le fait qu'un dépôt de 1 200 \$ en lien avec la facture 10007 datée du 3 juillet 2013 n'a pas été inclus¹⁰.

[35] Le revenu brut de 7 711 \$ indiqué dans la déclaration de 2014 se compose de ventes s'élevant à 4 961 \$ et de ce qui est décrit comme des gains de 2 750 \$. Les éléments de preuve fournis indiquent des ventes totales pour 2014 de 19 156 \$, dont une somme de 10 500 \$ pour des commandites en espèces. Il semblerait que les commandites n'ont pas été incluses dans le revenu brut; il ne me semble pas qu'il y ait une raison pour les exclure¹¹. Il y a d'autres raisons pour lesquelles j'ai estimé que les ventes s'élèvent à 19 156 \$. Avec les gains de 2 750 \$, on obtient un revenu brut total en 2014 de 21 906 \$ pour l'année¹².

⁹ Voir les pièces J-4, J-5 et J-6.

¹⁰ Il n'y a aucune explication quant à la raison pour laquelle rien n'est indiqué pour les factures 2013-003 et 2013-006 dans le tableau des factures de 2013 à l'onglet 8, page 86, de la pièce A-1.

¹¹ Contrairement aux commandites en nature, alors qu'il est possible que la personne ne déduise aucuns frais en lien avec le bien ou le service offert. Voir également la page 175 de la transcription.

¹² À l'onglet 8 de la pièce A-1, page 85, on trouve un tableau de tous les revenus pour 2014. À l'onglet 22 de la pièce J-1, on trouve les factures de ventes 1 à 7 pour 2014. Le tableau comprend les factures 1 à 8, qui s'élèvent à 17 211 \$ quand on additionne les deux colonnes. Toutefois, alors que le tableau indique que la facture n° 6 s'élève à 369 \$, la facture elle-même indique plutôt une somme de 869 \$. De plus, en ce qui concerne la facture n° 7, alors que le tableau indique une somme de 1 055 \$, la facture elle-même indique plutôt une somme de 2 500 \$. Il y a probablement eu une erreur dans le transfert du montant de la facture au tableau des ventes. Si l'on apporte les corrections nécessaires au tableau pour ces deux erreurs, les ventes totales s'élèvent à 19 156 \$, somme à laquelle il faut ajouter les gains.

[36] En même temps, il y a des dépenses très importantes qui ont entraîné des pertes très élevées. De plus, des sommes importantes ont été réclamées pour l'utilisation du domicile à des fins commerciales, mais ces sommes n'ont pas été déduites afin d'accroître encore davantage la perte déclarée utilisée pour réduire les autres revenus. C'est parce que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* interdisent l'utilisation de telles dépenses pour accroître davantage la perte; toutefois, ces sommes peuvent être reportées sur des années ultérieures et déduites de futurs bénéfices nets¹³.

[37] M. Callaghan a affirmé dans son témoignage qu'on ne se présente pas à des compétitions culinaires pour tirer un revenu de la compétition elle-même; on est chanceux lorsque les dépenses sont égales aux revenus lors de ce type de compétitions¹⁴.

[38] Il a en effet remporté un plusieurs prix dans des compétitions.

[39] Les appelants ont également consacré des efforts à élaborer des recettes et ont tenté de rentabiliser ces efforts. M. Callaghan a affirmé dans son témoignage qu'ils ont eu des discussions avec Schneiders concernant la sauce BBQ gagnante originale¹⁵. En 2009, on leur a offert un montant forfaitaire de 50 000 \$ pour tous les droits, mais ils ont refusé cette offre parce qu'ils pensaient qu'ils pourraient éventuellement faire mieux¹⁶. En 2012, ils ont consacré beaucoup d'efforts à développer certains produits qui pourraient être vendus¹⁷. Ils ont eu des discussions avec Heinz Canada en 2014, mais ces discussions n'ont pas mené à une entente¹⁸.

[40] Durant les années en cause, les types d'activités suivantes ont été menées :

- Des cours ont été suivis, une certaine formation a été reçue en échange d'une formation offerte par M. Callaghan concernant des compétences qu'il possédait déjà. De plus, du moins durant une certaine période initiale, la participation à des compétitions fait également partie des activités de formation et de développement des compétences.

¹³ Voir les alinéas 18(12)b) et c) de la Loi.

¹⁴ Page 47 de la transcription.

¹⁵ Voir les pages 42, 67 et 68 de la transcription.

¹⁶ Il n'est pas indiqué dans le témoignage si l'offre a été faite par écrit.

¹⁷ Transcription, page 78.

¹⁸ L'appelant n'a déposé aucun document en lien avec les discussions avec Schneiders ou Heinz, même si l'on fait mention de ces efforts dans [TRADUCTION] « l'historique des événements » préparé par les appelants un peu après 2017; voir l'onglet 14 de la pièce A-1, les entrées pour 2008 et 2014. Ce document est appelé [TRADUCTION] « Historique des événements » dans l'index de la pièce A-1.

- Il y a eu participation à certaines compétitions, une activité qui en soi n'est manifestement pas à but lucratif mais qui, une fois l'entreprise lancée, contribue à établir la réputation de l'entreprise et de M. Callaghan.
- Il y a eu des efforts faits pour élaborer des recettes.
- Pour certaines années, des services de traiteur ont été offerts; une année, une compétition de grillade est organisée au nom de la Canadian southern BBQ Association. Je reviendrai à l'année d'imposition 2014.

[41] Si l'on regarde les dépenses et les revenus déclarés durant les sept années d'imposition en cause en l'espèce, soit 2008 à 2014 inclusivement, même avant toutes les autres dépenses, on note une perte brute, ou en 2013, un petit profit brut¹⁹.

[42] Dans l'ensemble, durant la période en cause, ces compétitions et les services de traiteur ont généré des revenus inférieurs au coût marginal de ces deux activités²⁰.

[43] En 2017, il y a eu des ventes d'épices à froter et d'autres produits proposés. Je ne peux trouver aucune indication au dossier qu'il y a eu de telles ventes avant 2017. M. Callaghan a parlé dans son témoignage de ces ventes, mais la date n'était pas claire²¹.

[44] Il est utile ici de passer en revue les principaux points afin de déterminer s'il y a ou non une source de revenus.

[45] L'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* énonce les règles générales pour déterminer le revenu d'un contribuable pour une année. À l'alinéa a), on inclut tout le revenu positif d'un contribuable provenant de chaque source de revenus pour l'année, y compris le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien. Plus loin, à l'alinéa d), la Loi autorise le contribuable à déduire, pour le calcul de son revenu, les pertes subies qui résultent d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien. L'alinéa b) traite des gains en capital imposables et des gains nets imposables tirés de la vente de biens meubles déterminés.

¹⁹ Voir la ligne 8519 des formulaires T-2125 produits avec les déclarations de revenu. En 2008, il n'y a pas de revenus, et il n'y a ni perte nette ni profit net.

²⁰ Les frais indiqués dans le calcul de la perte nette ou du profit net n'incluent pas les frais de déplacement.

²¹ Voir la page 105 de l'onglet 10 de la pièce A-1.

[46] L'approche recommandée pour déterminer si le contribuable a ou non une source de revenus a été définie par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Stewart c. Canada*²².

[47] En termes simples, il faut commencer par déterminer si l'activité en cause comporte un aspect personnel ou récréatif ou si elle est clairement de nature commerciale.

[48] Lorsqu'une activité est manifestement de nature commerciale, il n'est pas nécessaire d'analyser les décisions commerciales du contribuable. La question de la déductibilité de certaines dépenses est une question distincte de celle portant sur l'existence, ou non, d'une source de revenus.

[49] Toutefois, lorsque l'activité comporte un élément personnel, il faut pousser plus loin l'analyse concernant la source de revenus. Il faut déterminer si l'activité est exercée « en vue de réaliser un profit ». Il faut examiner tous les facteurs pertinents afin de déterminer si l'activité est exploitée d'une manière suffisamment commerciale pour être considérée comme une source de revenus.

[50] Il n'existe pas de liste exhaustive des facteurs à prendre en considération et les facteurs pertinents pourraient différer selon la nature de l'activité en cause. Parmi les facteurs que l'on doit normalement prendre en considération, il y a l'état des profits et pertes pour les années antérieures, la formation du contribuable et la voie sur laquelle il entend s'engager et la capacité de l'entreprise de réaliser un profit. La Cour suprême a souligné que, même si l'expectative raisonnable de profit constitue un facteur à prendre en considération, elle n'est ni le seul facteur ni un facteur déterminant; la Cour a également souligné que cette détermination ne devrait toutefois pas servir à évaluer après coup le sens des affaires du contribuable.

[51] En l'espèce, il est manifeste que l'activité comporte un élément personnel; elle n'est pas clairement de nature commerciale. M. Callaghan avait un passe-temps existant lié à un autre type de préparation d'aliments, une partie de l'activité est utilisée pour perfectionner ses compétences et connaissances personnelles ainsi que celles de M^{me} Van Rassel; comme l'activité est exploitée du domicile familial, elle s'entremêle substantiellement aux vies personnelles des appelants.

²² 2002 CSC 46, paragraphes 48 à 60.

[52] Il est donc nécessaire de s'engager dans une analyse plus poussée des circonstances en l'espèce.

[53] Un peu plus tôt, j'ai décrit les activités menées durant la période en cause. Recevoir de la formation, assister à des cours et, jusqu'à un certain point, participer à des compétitions qui permettent également d'améliorer les compétences et le savoir des appelants, sont clairement des activités d'investissement de nature personnelle, comme l'éducation, qui ne sont pas déductibles²³.

[54] Participer à des compétitions, une fois que la personne possède une certaine maîtrise, n'est plus considéré comme de l'éducation, mais il est clair, selon les éléments de preuve au dossier, que cela n'a pas été fait en vue de réaliser un profit. Il peut s'agir de participer personnellement à un sport ou d'établir la réputation de l'entreprise, et de M. Callaghan. La réputation représente une forme de fonds commercial et les efforts faits pour établir cette réputation, du moins au départ, constituent une dépense d'investissement. L'élaboration de recettes constitue également une dépense d'investissement, du moins au départ.

[55] L'activité de traiteur financièrement modeste²⁴ menée durant les années en cause ressemble, d'une certaine façon, à une activité commerciale à petite échelle; d'un autre côté, à moins d'y apporter des modifications afin de générer des profits bruts, ou d'intensifier considérablement les activités afin de pouvoir contribuer de façon substantielle aux importants frais généraux, elle n'est pas en mesure de générer des profits nets²⁵. La meilleure façon de caractériser cette activité, c'est de dire qu'elle est exploitée durant les années en cause dans le but d'établir la réputation de l'entreprise et de M. Callaghan, dans l'intention de rentabiliser cette réputation, du moins à un certain moment donné. Dans la mesure où c'est le cas en l'espèce, cette activité de traiteur constitue donc également une dépense en capital.

²³ On parle ici de quelqu'un qui, une fois qu'il a atteint un certain niveau de compétence dans un domaine particulier, s'efforce de maintenir ces compétences et de les améliorer dans des domaines étroitement liés.

²⁴ Financièrement modeste dans le sens suivant : beaucoup d'événements étaient de petite taille, mais d'autres au cours duquel un grand nombre de repas ont été servis ne visaient clairement pas à réaliser un profit. Par exemple, les 12 et 13 juin 2013, ils ont aidé à préparer 4 000 repas avec des bénévoles de la Life Donation Association de la région de Wilmot, une organisation caritative; ils ont apporté leur matériel et certaines fournitures et ont facturé une somme de 1 935 \$ pour leur contribution, soit moins de 0,50 \$ par repas; je dois souligner qu'il semble que quelqu'un d'autre a fourni la majeure partie des aliments, notamment les côtes levées. C'est également à ce moment que, selon les termes employés par M. Callaghan, [TRADUCTION] « ils se sont fait les dents une première fois dans un événement de grande envergure ». De même, ils ont participé à un événement, pour la ville de La Salle, où ils ont cuisiné 4 000 carrés de côtes levées et amassé 1 000 \$; d'après ce que j'en comprends, ils n'ont pas fourni eux-mêmes les côtes levées. Plusieurs de leurs factures pour l'année sont adressées à la Canadian Southern BBQ Association, à qui ils facturaient des sommes minimales simplement pour être en mesure d'être présents et d'établir des contacts – voir pages 97 et 98 de la transcription.

²⁵ Intensifier considérablement les activités demanderait des efforts supplémentaires.

[56] Il est manifeste, d'après les éléments de preuve au dossier, qu'il y a eu un jour ou l'autre création d'une entreprise. La question est de savoir à quel moment.

[57] En 2017, en excluant la TVH, l'entreprise a déclaré des revenus bruts de 153 324 \$ et un profit brut de 98 304 \$. En tenant compte des dépenses liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales pour cette année, mais avant de tenir compte de la déduction pour toutes dépenses différées liées à l'utilisation du domicile à des fins commerciales, l'entreprise a affiché un profit de plus de 10 000 \$²⁶.

[58] Plus important encore, l'activité de traiteur a été passablement importante. Notamment, durant une période de huit jours allant du 24 juin au 1^{er} juillet 2017, l'appelant a facturé pour plus de 112 000 \$, sans la TVH, la corporation de la ville de Timmins, une entreprise portant le nom de Sword Security, et le public en général, pour des repas et des collations et un service de café. La ville a reçu environ 1 700 repas et un service de café durant huit jours. Sword Security a reçu 635 repas et 567 petites collations; les ventes en espèces au public en général étaient légèrement inférieures à 41 000 \$, sans la TVH. Il ne serait pas déraisonnable de présumer qu'au total, cela représente entre 5 000 et 6 000 repas, en plus des petites collations et du café.

[59] En 2018, les appelants ont été payés 2 500 \$ par jour pour participer à un programme télévisé appelé *Fire Masters*, sur deux journées différentes. Dans la même année, un total de 3 000 \$ a été facturé à une entreprise appelée Olds Products, au Wisconsin, pour avoir servi de porte-parole international, une somme de 6 255 \$ a été facturée à la Onward Manufacturing Company pour une apparition personnelle, diverses démonstrations culinaires et des dépenses de voyage, y compris les heures travaillées, et une somme de 1 500 \$ a été facturée à une succursale de la Financière Sun Life pour des démonstrations sur les hors-d'œuvre. Plus tôt en 2017, deux cours de formation et des échantillons de nourriture ont été facturés à TEAM Financial Solutions; les deux factures totalisaient plus de 900 \$. Ces sommes n'incluent pas la TVH.

[60] Les appelants ont indiqué que l'avenir se révélerait encore plus rentable, parce que les dépenses liées aux apparitions publiques et autres activités du genre sont beaucoup moins élevées que celles liées au service de traiteur.

²⁶ 12 983,71 \$ moins 1 770,68 \$ pour utilisation du domicile à des fins commerciales pour les années courantes. Je soulignerais que, mathématiquement parlant, le report réclamé des dépenses de 103 860 \$ pour l'utilisation du domicile à des fins commerciales pour les années ultérieures, à la ligne 15 de la partie 7 du formulaire T2125 pour 2017, est surévalué de 6 491 \$. Les appelants ont réclamé 6 491 \$ à la ligne 9945 de leur déclaration de revenu.

[61] Lors de leur témoignage à l'audience, les appelants ont affirmé que les ventes déclarées en 2018 s'élevaient à 83 554 \$. Aucun élément de preuve n'a été déposé concernant les dépenses en 2018. Les revenus de 83 000 \$ représentent une baisse importante par rapport aux revenus de 2017, mais ils sont néanmoins beaucoup plus élevés que ceux de toutes les années antérieures à 2017.

[62] Revenons aux facteurs à prendre en considération qui, selon l'arrêt *Stewart*²⁷, sont pertinents : en 2017, les activités sont menées d'une manière qui semble de nature commerciale; on ne pourrait décrire les huit jours de production de tous ces repas à Timmins comme une activité personnelle.

[63] Bien qu'il soit impossible de savoir comment les affaires se dérouleront en ce qui concerne la rentabilité future de l'entreprise, je n'ai aucun doute qu'en 2017, on avait là une entreprise, une source de revenus.

[64] Reste la question de savoir à quel moment elle a débuté.

[65] Pour l'instant, je soulignerais que, pour des raisons que j'expliquerai ci-dessous, il n'est pas nécessaire que je tire une conclusion substantielle sur la question de savoir si l'entreprise a commencé ou non ses activités avant 2012. Je limiterai mon analyse sur cette question aux années 2012 à 2014.

[66] Je ne vois aucun principe juridique qui exclurait une lente transformation, graduelle, en une entreprise. En théorie, rien ne nous obligerait à rejeter le type de plan graduel qu'avait l'appelant. Je souligne également que l'arrêt *Stewart* nous enseigne que la question de la validité des dépenses réclamées doit être traitée de façon distincte.

[67] Toutefois, dans de telles circonstances, l'entreprise ne peut inclure des périodes essentiellement consacrées à de la formation personnelle et au développement de compétences qui constituent des dépenses d'investissement. Il faut également s'assurer qu'aucune dépense personnelle n'est déduite.

[68] Des questions importantes demeurent quant au traitement à accorder, une fois qu'une entreprise a commencé ses activités, aux dépenses engagées pour établir la réputation de l'entreprise ou d'une personne. J'y reviendrai.

²⁷ 2002 CSC 46.

[69] L'une des difficultés dans le présent dossier tient au fait que, même si j'accueille dans ses grandes lignes le témoignage offert par M. Callaghan, des détails manquent sur de nombreux sujets, détails qui pourraient être pertinents et permettre de répondre à ces questions. De plus, sur certains points, le témoignage est quelque peu confus²⁸.

[70] Avant 2012, les appelants avaient remporté plusieurs concours : celui qui leur a donné l'idée du plan d'action en cause en l'espèce, le concours de chili original; une deuxième place dans un concours amateur de côtes levées à Paris, en Ontario (2008); grand champion au Ontario Pork Congress (2008); la meilleure sauce barbecue au Canada (2008); une deuxième place pour le porc, une première place au concours Cook's choice, une première place pour la sauce, et une deuxième place pour les desserts à l'open canadien (2008); une troisième place aux championnats mondiaux Jack Daniels des meilleures côtes levées au monde à Memphis (2010), ainsi que le meilleur steak au monde (Cook's choice) et le meilleur plat « pré et marée » au monde aux championnats mondiaux Jack Daniels à Memphis (2011).

[71] Je conclus que la période de formation personnelle et de développement des compétences, qui constituait essentiellement des dépenses d'investissement personnelles, comme l'éducation, était terminée au début de 2012.

[72] Je conclus également que l'entreprise, quelle que soit la nature de ses dépenses et leur importance, a débuté avant 2017.

[73] Plusieurs activités menées durant les années 2012 à 2014 ont aidé à bâtir l'année 2017. Les appelants ont continué à remporter plusieurs prix, ils ont également fait la promotion de certains produits, alors que d'autres entreprises leur ont fourni des biens en nature en échange d'activités de promotion; en 2014, ils ont reçu de l'argent en échange d'activités de promotion. Durant ces trois années, ils ont offert un service de traiteur à petite échelle afin d'établir des contacts et se faire connaître. De plus, en 2013 et 2014, ils ont collaboré à un service de traiteur à grande échelle lors de deux événements. Enfin, en 2014, à Cochrane (Ontario), ils ont reçu des honoraires pour venir à un événement et fournir des échantillons; séparément, ils ont été payés pour certains événements alimentaires, y compris dix

²⁸ Par exemple, il n'était pas toujours facile de suivre le témoignage de M. Callaghan concernant les compétitions auxquelles les appelants ont participé et les dates de ces compétitions. L'aide-mémoire, pièce A-1, onglet 14, préparé après les années en cause a été utile, mais une certaine confusion demeure. Par exemple, au début de la première page, les objectifs indiqués pour 2007 concernent des questions que les appelants ont tranchées en 2008 selon le témoignage de l'appelant.

soupers VIP où ils n'ont facturé que le coût de la nourriture pour montrer ce qu'ils étaient capables de faire. Il est probable que ce qu'ils ont fait à Cochrane en 2014 a joué un rôle et leur a permis d'obtenir un contrat pour faire tout le service de traiteur durant un événement de huit jours en 2017.

[74] Je conclus qu'au début de 2012, l'entreprise était exploitée sur une petite échelle²⁹.

[75] Étant arrivé à cette conclusion, je ne suis pas indifférent au fait que les pertes semblaient assez importantes durant la période en cause. Cela nous amène à la question des dépenses et à la caractérisation des dépenses.

[76] Plus tôt, j'ai mentionné le fait que bâtir une marque ou une réputation, qui représente une forme de fonds commercial, semblait constituer une dépense d'investissement. En général, sous réserve de certaines exceptions, les dépenses d'investissement ne sont pas déductibles telles qu'elles sont engagées, et selon leur nature, elles peuvent être déductibles graduellement ou pas du tout déductibles.

[77] Il m'apparaît que l'on peut soulever un point important, à savoir si les dépenses ayant servi à établir cette réputation pourraient être visées par les dispositions sur les dépenses d'investissement admissibles³⁰ de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, telles qu'elles étaient alors libellées³¹.

[78] Si un tel point pouvait être soulevé, on pourrait également se poser d'autres questions subsidiaires : cela s'applique-t-il aux activités des compétitions uniquement, ou à toutes les activités, étant donné que l'ensemble de l'opération semble à ce moment une opération pour se faire connaître? De plus, on pourrait également se demander si, lors de chacune des années 2012 à 2014, la réputation était déjà établie et que les dépenses visaient simplement à maintenir cette réputation, faisant ainsi de ces dépenses des dépenses courantes.

[79] Les arguments avancés se fondaient sur la question de savoir s'il existait ou non une source de revenus, et aucun argument de ce type n'a été soulevé. Étant donné que cela pourrait nécessiter un traitement différent des éléments de preuve, voire le dépôt d'éléments de preuve additionnels, il ne serait pas approprié dans les

²⁹ Comme je l'ai indiqué précédemment, il n'est pas nécessaire que je détermine si l'entreprise a débuté ou non plus tôt.

³⁰ Du moins jusqu'à ce que la marque ou la réputation ait été établie dans une certaine mesure; à ce moment, il est possible que les dépenses en lien avec cette réputation ou cette marque constituent, peut-être, des dépenses visant simplement à maintenir la réputation et donc des dépenses courantes.

³¹ Il faudrait aujourd'hui recourir aux règles de la catégorie 14.1 concernant la déduction pour amortissement.

circonstances de rouvrir l'audience. Toutefois, je soulève la question parce qu'elle pourrait être importante lors de futurs litiges.

[80] Par conséquent, il y avait une source de revenus de 2012 à 2014, et les dépenses engagées étaient donc déductibles; je vais maintenant me pencher sur le montant des dépenses, qui était en litige.

[81] Elles semblent très élevées. Durant la première année, si l'on tient compte de toutes les dépenses qui seraient des dépenses d'entreprise, y compris celles pour l'utilisation du domicile à des fins commerciales, les dépenses d'entreprise réclamées s'élevaient à plus de 45 000 \$, y compris environ 59 % de toutes les dépenses relatives au domicile. Pour cette année, il n'y a pas de revenus; l'activité ne fait que débiter, ils montent un site Web, ils assistent à quelques compétitions et ils élaborent des recettes. Ce niveau de dépenses est invraisemblable.

[82] Durant les années suivantes jusqu'en 2014, inclusivement, environ 70 % des dépenses relatives au domicile sont réclamées comme des dépenses d'entreprise. Les appelants habitent cette maison, l'entreprise est une activité à temps partiel, et même si les enfants sont partis à l'université, il ne fait aucun doute qu'ils viennent en visite de temps à autre. Quand il a été questionné à ce sujet, l'appelant a affirmé qu'ils devaient utiliser toutes les pièces de la maison pour ranger des choses. Il a également indiqué qu'un schéma de la maison et de son utilisation avait été fourni précédemment, mais aucun schéma de ce type n'a été déposé en preuve. Je souligne également qu'en 2016, les appelants ont affirmé que seulement 30 % environ de la maison était utilisée à des fins commerciales. Bien qu'ils aient affirmé dans leur témoignage que l'entreprise a plus tard loué un espace de rangement de manière à ce qu'ils puissent sortir des choses de la maison, les reçus fournis étaient pour l'année 2018 et indiquaient que la plus ancienne date pour la location remontait à 2017³².

[83] En 2014, une partie des dépenses relatives au domicile sont des dépenses d'aménagement paysager de 2 838 \$, dont 70 % sont traitées comme une dépense d'entreprise. Je n'arrive pas à voir, selon les éléments de preuve au dossier, comment un aménagement paysager autour de la maison pourrait être lié à l'entreprise.

[84] Toutefois, étant donné les règles sur la limitation des pertes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il n'est en fait pas nécessaire que je tire des conclusions

³² Voir les onglets 5, 6 et 7 de la pièce A-1.

concernant ces dépenses parce que durant les années en cause, aucune de ces dépenses n'a été déduite du revenu et utilisée pour accroître les pertes.

[85] La question de savoir quel est le montant approprié de ces pertes disponibles pour les années ultérieures demeure. Comme l'a expliqué la juge Lafleur³³ :

Je mentionne ici le principe, que certaines décisions ont appelé « le principe du jugement *New St. James* » (voir, par exemple, le jugement *Sherway Centre Limited c. La Reine*, 2001 DTC 1021, [2001] ACI n° 751 (QL) (CCI)) : rien n'empêche le ministre de contester certains montants établis durant une année antérieure pour en arriver à une conclusion sur la position du contribuable lors d'une année d'imposition donnée. Comme le soutenait le juge en chef Bowman (tel était alors son titre), dans sa discussion sur le principe du jugement *New St. James (Coastal Construction & Excavating Ltd. v R*, [1996] 3 CTC 2845, au paragraphe 23, 97 DTC 26 (TCC), qui cite le jugement *New St. James Limited v M.N.R.*, [1966] CTC 305, 66 DTC 5241 (C. de l'É.) :

[TRADUCTION]

Enfin, l'appelant soutient que comme le ministre avait considéré, dans les années antérieures, l'exploitation comme étant un « établissement » au sens de la *Loi sur les subventions au développement régional* (LSDR), il n'avait pas le droit de modifier le report en avant du crédit d'impôt à l'investissement à partir des années frappées de prescription pour modifier le revenu imposable d'une année non frappée de prescription afin d'établir que son bien était admissible et non certifié. Cette interprétation impliquerait que l'établissement du solde du report pour les crédits d'impôt à l'investissement lors d'une année frappée de prescription équivaudrait à une évaluation. Je ne considère pas que l'article 152 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* puisse admettre une telle conclusion. Le ministre a l'obligation d'établir une cotisation en conformité avec les règles de droit en vigueur. Si la cotisation établie lors d'une année antérieure est inexacte et que cette année-là est devenue frappée de prescription, il sera impossible de modifier la cotisation de cette année-là, mais ce fait n'empêche pas de corriger l'erreur dans une autre année d'imposition qui, elle, n'est pas frappée de prescription, même s'il faut apporter une correction aux reports des années précédentes, pouvant être une perte ou un solde en crédits d'impôt à l'investissement. *New St. James Limited. v. M.N.R.*, 66 D.T.C. 5241; *Allcann Wood Suppliers Inc. v. The Queen*, 94 D.T.C. 1475. Aucune question d'irrecevabilité n'a été soulevée : *Goldstein c. La Reine*, 96 D.T.C. 1029.

[Non souligné dans l'original.]

³³ *Atlantic Thermal Star Limited c. La Reine*, 2016 CCI 135, au paragraphe 39.

Le juge Létourneau a cité ces commentaires qu'il a fait siens dans son jugement *Canada c. Papiers Cascades Cabano inc.*, 2006 CAF 419, au paragraphe 23, 2008 DTC 6264.

[86] En ce qui a trait aux dépenses qui restent, de grandes difficultés se posent. L'audience a largement porté sur la question de savoir s'il existait une source de revenus; la question des dépenses était plutôt secondaire.

[87] J'ai consacré beaucoup de temps à tenter de suivre le témoignage des appelants en ce qui concerne les dépenses et de voir si je pouvais établir un lien entre ces dépenses et les sommes réclamées. Les résultats n'ont pas été satisfaisants. Même si une volumineuse pièce (la pièce A-2) intitulée [TRADUCTION] « rapports des dépenses » a été déposée, je n'ai pas été en mesure de bien faire concorder ces rapports avec les dépenses réclamées dans les déclarations de revenu. J'ai fait de l'échantillonnage. Parfois, j'ai été capable de trouver dans la pièce A-2 le même chiffre que dans la déclaration, souvent avec une description différente de celle de la déclaration de revenu. Dans d'autres cas, j'ai été incapable de relier des totaux affichés. De plus, compte tenu de la manière avec laquelle la pièce A-2 est construite, il n'est pas si facile de déterminer les liens entre le contenu des différents sous-onglets pour chaque année et le contenu sommaire des onglets. Le tableau des dépenses ne fournit pas beaucoup de détails sur les dépenses. Habituellement, seul le nom du fournisseur est indiqué, avec le montant d'argent et la date. Parfois, il y a des notes qui sont souvent très utiles. Par exemple, à la page 329, qui se trouve sous un sous-onglet lié au matériel, on trouve pour la plupart des articles des descriptions, lesquelles indiquent clairement que les dépenses sont liées au matériel nécessaire pour offrir un service de traiteur. D'un autre côté, le tableau pour les repas ne fournit généralement pas de renseignements additionnels, et le tableau n'est pas en ordre chronologique³⁴. Il n'existe aucun moyen de savoir si le repas a été pris lors d'un voyage lié à l'entreprise, ou s'il s'agit simplement d'un repas pris par les appelants lors d'une sortie³⁵.

³⁴ Voir, par exemple, la page 291 de la pièce.

³⁵ Alors que certains tableaux portent la mention [TRADUCTION] « dépenses personnelles », on trouve de nombreux autres tableaux ne portant pas cette mention, mais où rien ne précise clairement en quoi consiste la dépense et comment elle devrait être cataloguée. Les dépenses concernant les repas, auxquelles j'ai déjà fait référence, en constituent un bon exemple. On trouve quelques dépenses de carburant ne portant pas la mention « dépenses personnelles », mais portant la mention [TRADUCTION] « maman » ou [TRADUCTION] « papa ». De plus, il n'y avait aucun carnet de route, lequel aurait pu être utile pour déterminer la proportion des dépenses de véhicule utilisées pour l'entreprise, mais aussi pour établir des liens avec les compétitions culinaires et savoir à quel moment exactement elles ont eu lieu.

[88] Parfois, le logiciel pour ces tableaux semble avoir été mal utilisé. À la page 286, dans le sommaire du tableau, il y a un élément [TRADUCTION] « factures » de 9 820 \$, lequel est ajouté aux dépenses totales énumérées de 114 000 \$. Toutefois, il est assez clair que ces sommes ne sont pas des dépenses, mais des factures que les appelants ont envoyées à d'autres parties pour obtenir divers paiements³⁶.

[89] Il semble également que certains achats de matériel à faible coût ont été inscrits comme des dépenses alors qu'ils auraient pu faire l'objet d'un amortissement. Par exemple, une caméra coûtant plusieurs centaines de dollars semble avoir été simplement inscrite comme une dépense.

[90] Il m'apparaît assez clairement que les appelants avaient à engager des dépenses importantes en lien avec l'entreprise en cause. Toutefois, ces dépenses semblent excessivement élevées par rapport aux activités menées à l'époque.

[91] Si l'on tient compte de cette constatation, et du fait que les déductions pour amortissement (DPA) demandées, sous réserve d'une correction en 2014, en plus des déductions demandées pour le coût des marchandises, semblent raisonnables, les dépenses d'entreprise déclarées à la ligne 9368 doivent être réduites de 6 500 \$ en 2012, de 8 000 en 2013 et de 6 500 \$ en 2014.

[92] Le ministre a présumé que l'appelant avait omis d'appliquer la règle de la demi-année en ce qui concerne le véhicule acquis en 2014, ce que l'appelant a reconnu. Si l'on examine les tableaux de la DPA pour 2014 et 2013, il est clair qu'il s'agit de l'actif qui n'était pas dans les tableaux de 2013 et qui indique un coût de 77 159 \$ au début de l'année suivante. Une nouvelle cotisation doit être établie pour l'année d'imposition 2014, de manière à appliquer la règle de la demi-année au nouvel actif évalué à 77 159 \$.

[93] Plus tôt dans les présents motifs, j'ai mentionné que les ventes étaient en fait un peu plus élevées que ce qui avait été déclaré en 2012, en 2013 et en 2014³⁷. Ces corrections réduiront encore les pertes de 625 \$, de 1 200 \$ et de 14 195 \$ pour les années d'imposition 2012, 2013 et 2014.

[94] Plus tôt, j'ai affirmé qu'il ne m'était pas nécessaire de tirer une conclusion quant à la question de savoir s'il existait ou non une source de revenus pour les

³⁶ Voir la page 379 de la même pièce et également l'onglet 13 de la pièce J-1 où l'on peut voir plusieurs des factures réelles.

³⁷ Voir les paragraphes 33 à 35 qui précèdent.

années d'imposition 2008 à 2011, inclusivement. Le ministre a établi de nouvelles cotisations pour ces années, qui sont frappées de prescription, pour le motif qu'il y avait eu présentation erronée des faits concernant l'existence de l'entreprise, la source de revenus.

[95] Je conclus que les appelants croyaient vraiment qu'ils exploitaient une entreprise ensemble durant les années 2008 à 2011. Sur cette question en particulier, il existe certaines similitudes avec la situation soumise à l'attention du juge Owen dans la décision *Salloum c. La Reine*³⁸. Qu'il y ait eu ou non présentation erronée des faits, en l'espèce comme dans la décision *Salloum*, l'erreur, le cas échéant, « découle d'une erreur de jugement qui n'est pas déraisonnable sur la naissance de l'entreprise »³⁹. Comme dans la décision *Salloum*, il ne s'agit pas de circonstances permettant de revenir sur des années frappées de prescription.

[96] Par conséquent, l'appel sera accueilli concernant les années d'imposition 2008 à 2011.

[97] Le ministre a imposé des pénalités pour faute lourde, en application du paragraphe 163(2) de la Loi, pour les sept années en cause, pour le motif qu'il n'y avait pas de source de revenus. Les pénalités pour faute lourde peuvent uniquement être imposées lorsqu'une personne, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, ou y consent. Il s'agit d'une norme plus élevée que celle autorisant la réouverture d'années frappées de prescription.

[98] Durant les trois années 2012, 2013 et 2014, il y a une source de revenus et, par conséquent, il n'y a pas de faux énoncé concernant l'existence de la source de revenus. Quant aux quatre années qui précèdent, l'approche adoptée dans la décision *Salloum* vaut également pour les pénalités pour faute lourde.

[99] Ainsi, les cotisations établies concernant les pénalités pour faute lourde doivent être annulées.

³⁸ 2014 CCI 366, aux paragraphes 47 à 57, en particulier le paragraphe 56. La décision a par la suite été soumise à l'examen de la Cour d'appel fédérale, qui a rejeté l'appel : 2016 CAF 85.

³⁹ *Salloum*, au paragraphe 56.

III. CONCLUSION

[100] Pour résumer, les appels sont accueillis et

- i) les cotisations pour les années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011 sont renvoyées au ministre aux fins de réexamen et d'établissement de nouvelles cotisations, pour le motif que le revenu doit être évalué tel que déclaré;
- ii) les pénalités pour faute lourde doivent être supprimées pour toutes les années;
- iii) la cotisation pour l'année d'imposition 2012 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :
 - les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 6 500 \$ et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 625 \$;
- iv) la cotisation pour l'année d'imposition 2013 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :
 - les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 8 000 \$ et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 1 200 \$;
- v) la cotisation pour l'année d'imposition 2014 est renvoyée au ministre aux fins de réexamen et d'établissement d'une nouvelle cotisation, pour le motif que :
 - les dépenses de l'entreprise doivent être réduites de 6 500 \$, la règle de la demi-année doit être appliquée au nouvel actif de la catégorie 10 acquis en 2014, dont la fraction non amortie du coût en capital, selon les déclarations, s'élève à 77 159 \$, et les revenus de l'entreprise doivent être augmentés de 14 195 \$.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de février 2020.

« G. Jorré »

Le juge suppléant Jorré

RÉFÉRENCE : 2020 CCI 28

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2017-5026(IT)I; 2017-5027(IT)I

INTITULÉ : MICHAEL CALLAGHAN c. SA MAJESTÉ LA REINE; BARBARA VAN RASSEL c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : London (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 25 janvier 2019 (témoignage)

OBSERVATIONS ÉCRITES REÇUES LES OU VERS LES : Les 19 mars 2019, 18 avril 2019 et 2 mai 2019

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge suppléant Gaston Jorré

DATE DU JUGEMENT : Le 11 février 2020

COMPARUTIONS :

Avocat des appelants : M^e Sean C. Flaherty
Avocat de l'intimée : M^e Dustin Kenall

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom :

Cabinet :

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