

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020524
Dossier: 2001-1523(IT)I

ENTRE :

BRIAN SCHUMAKER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Pour l'appelant: l'appelant lui-même
Représentante de l'intimée : Lorraine Edinboro (stagiaire en droit)

MOTIFS DU JUGEMENT

**(Rendus oralement à l'audience,
le 1^{er} mai 2002, à Toronto (Ontario).)**

Le juge Sarchuk

[1] Les appels en l'instance, interjetés par Brian Schumaker, sont à l'encontre de cotisations établies à son égard pour les années d'imposition 1995 et 1996, dans lesquelles le ministre du Revenu national a refusé la déduction de certaines dépenses d'entreprise engagées par lui dans le cadre de l'exploitation d'un salon de bronzage et d'une entreprise de services de consultation financière.

[2] Je commencerai d'abord par les dépenses dont l'appelant demande la déduction relativement au salon de bronzage. Au printemps de 1987, Briker Holdings Ltd. (Briker Ltd.), une société de l'Alberta dont l'appelant était le propriétaire unique, a conclu un contrat avec 325861 Alberta Ltd. (325861) pour acheter les droits d'utilisation de la marque de commerce Fabutan, établir un studio

de bronzage Fabutan et acheter du matériel de bronzage, ainsi qu'il est précisé à l'annexe « B » du contrat. L'annexe « A » du contrat autorisait Briker Ltd. à ouvrir un premier studio dans la ville d'Etobicoke, ce qui fut fait.

[3] Aux dires de l'appelant, Briker Ltd. ne pouvait pas exploiter une entreprise en Ontario et c'est pourquoi il a enregistré l'appellation Briker Holdings (Grab-A-Tan) (Holdings) sous le régime de la *Loi sur les noms commerciaux* de l'Ontario. Holdings était une société de personnes dont l'appelant était censé toucher 90 % des profits et son épouse, le solde. Ils ont exploité le studio d'Etobicoke de 1987 au 1^{er} avril 1996 lorsqu'ils l'ont vendu à Robert et Todd Morgan. Il convient de mentionner à ce moment-ci que l'acheteur a fait défaut de respecter les modalités du contrat durant les derniers mois de 1996. Il semble que le studio a été fermé par le locateur et que les acheteurs n'ont plus été autorisés à y avoir accès. Durant cette période, le locateur s'est départi des actifs de même que des livres de compte, des registres, etc. sans en aviser l'appelant et, selon celui-ci, sans avoir été autorisé à agir de la sorte. C'est ce qui explique que l'appelant est incapable de fournir des pièces justificatives pour étayer une partie des dépenses dont il demande la déduction.

[4] J'en viens maintenant aux déductions demandées relativement au salon de bronzage. Dans la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelant, certains montants dont l'appelant a demandé la déduction ont été refusés. Je me propose d'examiner chacun d'eux à tour de rôle en commençant par le premier, soit le loyer. Dans les années d'imposition 1995 et 1996, l'appelant et son épouse ont demandé la déduction de montants de 17 770 \$ et 9 000 \$ respectivement au titre du loyer et le ministre a refusé la déduction de montants de 6 170 \$ et 6 000 \$. Le montant dont le ministre a admis la déduction en 1995 était fondé sur les reçus produits, dont le total s'élevait à 11 600 \$. Le vérificateur affirme qu'aucune justification n'a été fournie relativement au solde, si ce n'est que l'appelant a indiqué que la différence pouvait représenter des frais de bureau à domicile et d'entreposage. En ce qui concerne l'année 1996, l'appelant a produit des reçus totalisant 3 000 \$, d'où le refus du solde de 6 000 \$. M. Mayadunne, le vérificateur, avait aussi pris connaissance d'une lettre du locateur (pièce A-8) faisant état des modalités de location, mais il a fait observer que les reçus fournis à l'appelant par le locateur pour cette année-là ne correspondaient pas aux montants indiqués dans la pièce A-8. Ces reçus ont été retournés à l'appelant et ils n'ont pas été produits à l'audience. Je dois également attirer l'attention sur le fait que la lettre (pièce A-8) semble indiquer que le locataire, Briker Ltd., était en défaut de paiement à ce moment-là et que des paiements allaient être exigés au titre de l'arriéré pendant une certaine période. S'il est vrai que la pièce A-8 présentée par l'appelant donne des précisions sur les modalités de location, elle ne permet cependant pas d'établir les montants qui ont été

payés en réalité. Tout compte fait, la conclusion qui s'impose dès lors est que la preuve produite par l'appelant ne justifie pas la révision des montants dont le ministre a admis la déduction.

[5] J'en viens maintenant à la question des salaires. En 1996, l'appelant et son épouse ont demandé la déduction d'un montant de 2 868 \$ au titre des salaires. Chaque fois que j'indique que les deux époux ont demandé la déduction d'un montant, il faut comprendre que la part attribuable à l'appelant et à son épouse s'établit à 90 % et 10 % respectivement. La totalité du montant a été refusée parce qu'aucun registre ni aucun autre document n'avait été produit à l'appui de la demande de déduction. À l'audience, l'appelant a déposé 14 reçus qu'il avait réussi à retrouver et qui représentent un montant total de 2 218,50 \$ (pièce A-12). Tous les reçus, sauf trois, sont datés du mois de mars 1996. L'appelant a affirmé que son épouse était malade et qu'elle n'était pas en mesure de travailler et que du personnel à temps partiel a été embauché au salon de bronzage, ce dont attestent ces reçus.

[6] Après examen des documents soumis, j'en arrive à la conclusion que deux des reçus sont suspects. Le reçu numéro 4831 est daté du 1^{er} novembre 1997 et se rapporte à un paiement de 200 \$ pour une gardienne. Le reçu numéro 4808, sur lequel est indiqué un montant de 100 \$, est daté du 20 décembre 1995 et, bien qu'il soit difficile de lire ce qui y est écrit, il se rapporterait à un remboursement quelconque qui n'a toutefois aucun rapport avec des salaires. Les autres reçus constituent des preuves acceptables du paiement de salaires et l'appelant aura le droit de déduire sa part de 90 % dans l'année d'imposition 1996, ce qui représente un montant de 1 918,50 \$.

[7] Frais d'automobile : En 1995, l'appelant et son épouse ont demandé la déduction de frais d'automobile de 5 068 \$ relativement au salon de bronzage. La demande se rapporte à deux véhicules, une fourgonnette et une Supra, laquelle, à ce que je comprends, est un plus petit véhicule. L'appelant était le principal utilisateur de la fourgonnette en 1995 pour les fins du salon de bronzage et, plus particulièrement, pour celles de l'entreprise de services de consultation financière¹. Le vérificateur a refusé la moitié du montant dont l'appelant a demandé la déduction faute de registres et de preuves de fond permettant d'établir qu'il y avait une utilisation suffisante pour justifier l'admission d'une déduction supérieure. L'appelant a indiqué qu'aucun registre n'avait été tenu durant les années en cause. Il s'est employé à faire la preuve

¹ En 1995, toutes les dépenses se rapportant aux activités commerciales de l'appelant ont été consignées dans l'état des dépenses du salon de bronzage. Cependant, en 1996, des états des dépenses distincts ont été préparés pour chaque entreprise.

du pourcentage d'utilisation du véhicule aux fins de l'entreprise de services de consultation en procédant à une analyse des ventes réalisées en 1995, 1996 et 1997. S'appuyant sur ces données, il affirme qu'en 1995 il aurait été fondé de demander la déduction d'un montant excédant 3 500 \$, en utilisant un taux de kilométrage de 0,35 \$ (ou 2,875 \$ à un taux de kilométrage de 0,28 \$)². Il a en outre soutenu que ce montant était probablement inférieur à celui qu'il aurait eu le droit de déduire s'il avait tenu des registres quotidiens.

[8] Le défaut de tenir des registres ne semble pas préoccuper tellement l'appelant, Or, il y a un principe fondamental dont il faut tenir compte en ce qui concerne les dépenses de ce genre. Pour être déductibles, les frais d'automobile et, en fait, toutes les dépenses, doivent être raisonnables eu égard aux circonstances et elles doivent s'appuyer sur des pièces justificatives. On n'exige pas du contribuable qu'il conserve la totalité des reçus et la Cour ne s'attend pas non plus à ce qu'il les produise tous, mais il doit faire le nécessaire pour tenir certains registres. Il a été statué dans un certain nombre d'affaires que les demandes de déduction de frais de véhicule à moteur fondées sur un taux de kilométrage ne sont pas acceptables. En l'espèce, il y a deux véhicules différents et les frais d'utilisation d'une fourgonnette sont probablement plus élevés que ceux d'une Supra ou d'une Volkswagen. Il n'est pas acceptable de penser qu'on peut demander la déduction de frais d'automobile en s'appuyant sur un taux de kilométrage arbitraire.

[9] Pour étayer une demande de déduction de frais d'automobile, il est nécessaire de tenir un registre des distances parcourues aux fins de l'entreprise et d'y consigner suffisamment de renseignements pour permettre à l'appelant de s'extirper de la situation dans laquelle il se trouve en l'instance. Les contribuables ont certaines responsabilités en ce qui concerne la justification de leurs dépenses et, s'ils ne s'en acquittent pas, il n'y a pas grand-chose que l'on puisse faire. En l'absence d'éléments de preuve de ce genre, je n'ai rien sur quoi m'appuyer pour admettre la déduction de dépenses supplémentaires en excédent du pourcentage que le ministre a déjà admis, soit 50 %. J'ajouterais que, vu l'absence totale de registres, je n'aurais pas trouvé très surprenant que le ministre décide de rejeter la totalité des frais d'automobile.

[10] J'en viens ensuite à la question de la déduction pour amortissement. Dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 1995 et 1996, l'appelant a

² Il fait également observer qu'en incluant les déplacements au siège social, les montants se seraient élevés à 6 423 \$ ou à 5 138 \$.

demandé une déduction pour amortissement de 2 585 \$ dans l'année 1995 et il a déclaré des pertes finales de 10 340 \$ et de 3 703 \$ relativement à des actifs de catégories 8 et 10 respectivement en 1996. Le ministre a refusé la part de la déduction pour amortissement demandée par l'appelant pour l'année 1995, de même que sa part des pertes finales en 1996. En ce qui concerne les actifs de catégorie 8, le refus était fondé sur l'hypothèse selon laquelle, même si l'appelant et son épouse exploitaient un salon de bronzage à titre d'associés (Holdings), la convention de rachat d'actions indiquait que le propriétaire des actifs de catégorie 8 était Briker Ltd., une société constituée sous le régime des lois de la province de l'Alberta. De surcroît, l'appelant n'a fourni ni reçus, ni factures, ni convention d'achat, ni quelque autre document permettant d'établir qu'il était propriétaire d'actifs de catégorie 8. L'appelant soutient pour sa part que le salon et le matériel de bronzage n'étaient pas la propriété de la société car celle-ci s'était départie du bien afin de permettre à Holdings, la société de personnes, d'exploiter une entreprise en Ontario. Pour étayer ses propos, l'appelant a fourni une copie d'une demande d'inscription de Briker Holdings (Grab-A-Tan) sous le régime de la *Loi sur les noms commerciaux*. Il a également soutenu qu'il avait personnellement fourni tous les fonds ayant servi à l'achat de matériel et il a produit des chèques datés du 28 avril 1987 payables au vendeur, 325861.

[11] Cette prétention me pose un certain nombre de difficultés. Les chèques produits se rapportaient à des montants de 7 500 \$ et de 22 796 \$, lesquels correspondent exactement aux montants qui ont été payés au vendeur, 325861, relativement à l'achat par Briker Ltd. de la franchise et du matériel de bronzage. Tout ce que ces documents indiquent, c'est que les fonds ont été avancés par l'appelant à Briker Ltd. pour lui permettre de faire l'acquisition de la franchise et du matériel. Il est possible que Briker Ltd. et l'appelant aient conclu une entente relativement à l'avance de fonds (le cas échéant), mais la preuve de son existence n'a pas été faite. Par ailleurs, le contrat conclu (pièce A-2) indique clairement que Briker Ltd était l'acheteur et le propriétaire du matériel.

[12] L'appelant s'appuie sur une lettre de la Banque Royale, dit-il, dans laquelle il est fait état de la « cession » par Briker Ltd. du matériel en litige en faveur de l'appelant. Il a affirmé que c'était une formalité nécessaire pour satisfaire à certaines conditions de prêt qui n'ont pas été précisées. Je m'interroge d'abord sur l'origine du document. Au surplus, il n'y a rien, à mon sens, dans le contrat (pièce A-2) qui autorisait l'appelant à céder sa part du contrat à une tierce partie de façon unilatérale, sans le consentement du vendeur, 325861³. Il est un fait admis que l'appelant et son

³ Voir les paragraphes 20 à 23 inclusivement.

épouse exploitaient à titre d'associés une entreprise en Ontario sous la raison sociale « Holdings ». Or, ce fait ne modifie nullement la situation de Briker Ltd. à titre de propriétaire en common law des actifs acquis de 325861 utilisés dans le salon de bronzage. J'attire également l'attention sur le fait qu'un sixième lit a été acheté en février 1998 et expédié aux Fabutan Suntan Studios à Etobicoke, une désignation que seule Briker Ltd. était autorisée à utiliser, selon le contrat de franchise. Sur la foi de la preuve produite, je n'ai d'autre choix que de conclure que les actifs de catégorie 8 étaient la propriété de Briker Ltd. et, dès lors, que l'appelant n'avait pas le droit de demander une déduction pour amortissement ou de déclarer des pertes finales relativement à ces actifs dans les années d'imposition 1995 et 1996.

[13] L'appelant soutient en outre que la déduction pour amortissement a été admise relativement à ces postes dans les années précédentes et il exhorte la Cour à conclure que le ministre était lié par les admissions antérieures. Il existe une abondante jurisprudence dans laquelle les tribunaux ont conclu de manière constante que ce n'est pas parce que le ministre a fait une concession dans une année, en l'absence de dispositions législatives contraires, qu'il ne peut pas adopter une optique différente une autre année. Ainsi qu'il a été dit dans l'affaire *Admiral Investment Ltd., v. the Minister of National Revenue*⁴, et répété un certain nombre de fois par la suite, la cotisation lie les parties seulement pour l'année relativement à laquelle elle est établie. Dans l'affaire *Gelber c. le ministre du Revenu national*⁵, C.C.I., n° 87-1078(IT), 24 avril 1991 [(1991) 2 C.T.C. 2319], le juge Rip a fait observer ce qui suit :

Je ne sais pas de quelle façon les dépenses demandées au cours des années antérieures ont été traitées aux fins d'impôt, et comment l'intimé a traité les demandes du même genre au cours des années antérieures ne me lie pas. Après tout, l'intimé n'est pas l'arbitre de ce qui est fondé ou non en matière de droit fiscal

Cela signifie tout simplement que la Cour n'est pas liée par les cotisations dans lesquelles le ministre a admis la déduction de certains montants par inadvertance ou à tort dans des années antérieures. La Cour doit plutôt prendre en considération les faits qui lui sont soumis pour l'année d'imposition visée par l'appel et déterminer ensuite si le refus ou l'admission d'un poste particulier relève de l'application d'une disposition particulière. Le cas échéant, le contribuable peut avoir le droit de déduire certains montants. Dans le cas contraire, la déduction est refusée. La Cour ne peut pas

⁴ (1967) 2 Cour de l'Échiquier, 308.

⁵ (1991) C.C.I., n° 87-1078(IT), 24 juin 1991 [(1991) 2 C.T.C. 2319]

juste dire « Et bien, puisque le ministre a commis une erreur par le passé, nous allons dès lors continuer à faire la même erreur. »

[14] En ce qui concerne les actifs de catégorie 10, les deux véhicules appartenait à l'appelant. En l'absence d'éléments de preuve raisonnables permettant d'établir le pourcentage d'utilisation aux fins de l'entreprise d'une part, et à des fins personnelles d'autre part, je ne peux conclure que le ministre a eu tort d'admettre la moitié de la déduction pour amortissement demandée. Dans le cas des ordinateurs, la déduction maximale a été admise, et il n'y a pas de question à trancher à cet égard.

[15] Je dois ensuite trancher la question du refus des déductions demandées par l'appelant relativement à l'entreprise de services de consultation. Aucune modification n'a été apportée pour l'année d'imposition 1995. En conséquence, la question à trancher se rapporte à l'année d'imposition 1996 seulement pour laquelle l'appelant a demandé la déduction d'un montant de 4 357 \$ au titre du loyer (bureau à domicile) et de 3 686 \$ au titre des frais de téléphone et de services publics. Aucun document n'a été fourni pour étayer les montants en question. Il est un fait établi que la résidence utilisée était une petite propriété de trois chambres dans laquelle l'appelant habitait avec son épouse et ses cinq enfants. Durant la vérification, l'appelant a fourni un plan élémentaire de la maison sur lequel il a indiqué les dimensions des pièces, et plus particulièrement, la partie utilisée à des fins commerciales. S'appuyant sur les renseignements ainsi fournis, le vérificateur a établi que 10 % de la superficie totale avait été utilisée à des fins commerciales. En l'absence de renseignements supplémentaires pertinents, il a admis la déduction de 10 % des frais de location, considérés comme des dépenses raisonnables d'utilisation de la résidence. Il a aussi admis la déduction de la totalité des frais de téléphone en s'appuyant sur le fait que c'était un outil de travail indispensable à l'entreprise de l'appelant, ainsi que 10 % de la totalité du coût des autres services publics. Vu qu'aucun autre élément de preuve n'a été produit par l'appelant, je ne peux m'inscrire en faux contre cette conclusion. En conséquence, je conclus que la déduction des montants en litige a été refusée à juste titre.

[16] Je désire me pencher sur deux autres questions. Aux paragraphes 34, 35 et 36 de son avis d'appel, l'appelant soulève la question de la *Charte*, ainsi qu'on l'a désigné. Selon le libellé utilisé, l'appelant semble s'interroger sur la question de savoir si le gouvernement fédéral est autorisé en vertu de la Constitution à percevoir une taxe directement. La question de l'appelant comporte deux aspects. Le premier est que, avant de pouvoir se prononcer sur une question qui se rapporte à la *Charte*, la Cour est tenue, en vertu des *Règles*, de donner avis au procureur général de chacune des provinces et du Canada. Il est d'usage à la Cour d'examiner d'abord la prétention

constitutionnelle au fond et de déterminer si elle est fondée ou défendable. Le cas échéant, la Cour accorde un ajournement pour permettre à l'appelant de se conformer aux *Règles*.

[17] Je me suis penché sur la question soulevée pour le compte de l'appelant et j'en arrive à la conclusion qu'elle est sans fondement juridique. Les décisions citées par le comptable de l'appelant dans l'avis d'appel sont périmées car elles ont été infirmées et n'ont plus aucune valeur juridique. Par ailleurs, dans l'affaire *Caron v. The King*⁶, le Conseil privé, qui était l'arbitre final ces années-là, a statué que le paragraphe 92(2), qui est la disposition qui se rapporte au droit d'une province de percevoir directement une taxe, n'empêche pas le gouvernement fédéral d'en percevoir aussi. L'examen du droit établi sur cette question depuis 1927, dont on peut prendre connaissance dans l'ouvrage intitulé *Hogg on Constitutional Law*, indique qu'aucune décision n'a eu pour effet de modifier le point de vue exprimé dans l'affaire *Caron*. L'appelant se fourvoie totalement en s'appuyant sur des décisions antérieures et sa thèse n'est tout simplement pas fondée.

[18] Je veux formuler une autre observation et celle-ci se rapporte à la question de l'appel de l'épouse de l'appelant qui a été soulevée indirectement dans l'avis d'appel modifié. Je renvoie plus particulièrement aux paragraphes 24 et 29, où on peut lire ce qui suit :

⁶ 1 DTC 49.

[TRADUCTION]

24. Vu que ces questions se rapportent aussi directement à la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'épouse de l'appelant, nous demandons que les décisions de la Cour s'y appliquent également.
29. La nouvelle cotisation devrait-elle être annulée ou modifiée, et, partant, la nouvelle cotisation respective de l'épouse de l'appelant?

Cet acte de procédure est tout à fait inacceptable et il n'a pas sa place dans l'appel en l'instance. Je ne suis pas habilité à me prononcer sur l'appel d'un autre contribuable dont je ne suis pas saisi en bonne et due forme.

[19] Pour les motifs exposés précédemment, l'appel pour l'année d'imposition 1995 est rejeté et celui pour l'année d'imposition 1996 est admis en partie.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour de mai 2002.

« A. A. Sarchuk »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour d'avril 2004.

Mario Lagacé, réviseur