

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2001-3241(IT)I

ENTRE :

MAURICE G. SYLVAIN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

---

Appels entendus les 6 et 7 mars 2002, à Ottawa (Ontario), par  
l'honorable juge C. H. McArthur

Comparutions

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocat de l'intimée :

M<sup>e</sup> George Boyd Aitken

---

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'égard des cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1997 et 1998 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30<sup>e</sup> jour de juillet 2002.

« C. H. McArthur »

---

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme  
ce 9<sup>e</sup> jour de juillet 2004.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020730  
Dossier: 2001-3241(IT)I

ENTRE :

MAURICE G. SYLVAIN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge McArthur**

[1] La question à trancher dans les appels en l'instance est de savoir si l'appelant peut déduire la partie des pertes agricoles qui s'établit au-delà des montants de 8 500 \$ et 8 750 \$ qui ont été admis par le ministre du Revenu national pour ses années d'imposition 1997 et 1998 respectivement, relativement à une entreprise d'élevage de chevaux. Les observations de l'appelant ont porté sur les termes « combinaison de l'agriculture et de quelque autre source » que l'on retrouve au paragraphe 31(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui est reproduit en partie ci-après.

#### **Loi**

[2] Le critère de la « principale source de revenu » est défini au paragraphe 31(1) de la *Loi* de la façon suivante :

31(1) Lorsque le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source, pour l'application des articles 3 et 111, ses pertes pour l'année, provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sont réputées être le total des montants suivants :

a) la moins élevée ... (une formule est ensuite énoncée)

[3] L'appelant détient un doctorat en sciences et travaille à temps plein pour Santé Canada à Ottawa. Depuis 1991, son épouse et lui sont associés à parts égales dans une entreprise d'élevage de pur-sang<sup>1</sup>. Durant la période pertinente, l'épouse de l'appelant travaillait aussi pour Santé Canada. De 1991 à 1998, l'appelé a demandé la déduction des pertes agricoles suivantes :

|       | <u>Revenu brut</u> | <u>Perte agricole</u> | <u>Perte agricole de l'appelant</u> | <u>Report d'une perte agricole restreinte</u> |
|-------|--------------------|-----------------------|-------------------------------------|---|
| 1991  | 0 \$               | (23 176) \$           | (7 044) \$                          | (4 544) \$                                    |
| 1992  | 5 500              | (30 000)              | (8 750)                             | (6 250)                                       |
| 1993  | 1 070              | (45 000)              | (8 750)                             | (6 250)                                       |
| 1994  | 2 500              | (52 182)              | (26 091)                            | 0   |
| 1995  | 20 855             | (57 274)              | (28 637)                            | 0   |
| 1996  | 0                  | (55 158)              | (27 579)                            | 0   |
| 1997  | 20 000             | (35 628)              | (17 814)                            | 0   |
| 1998  | <u>0</u>           | <u>(48 550)</u>       | <u>(24 275)</u>                     | <u>0</u>                                      |
| Total | <u>49 925</u> \$   | <u>(346 968)</u> \$   | <u>(148 940)</u> \$                 | <u>(17 044)</u> \$                            |

[4] L'appelant et son épouse connaissent bien le domaine de l'élevage des chevaux. En 1991, ils ont acheté un bien-fonds sur lequel se trouvaient une maison et une étable dans le canton d'Oxford (Ontario). Ils ont rénové l'étable de manière à pouvoir y faire l'élevage de chevaux. La maison est devenue leur domicile.

[5] L'appelant a 40 ans et il ne semble pas avoir l'intention de quitter son emploi à temps plein. Son salaire moyen entre 1991 et 1998 était d'environ 60 000 \$. Il gagne actuellement 95 000 \$ environ. Son emploi à Santé et bien-être Canada l'occupait à peu près 45 heures par semaine. Il a consacré presque tous ses temps libres à l'exploitation de la ferme, et cela n'a pas été facile. Ils avaient une jument reproductrice en 1992, ils en ont eu quatre depuis 1995. Il

<sup>1</sup> Le ministre admet que l'appelant exploitait une entreprise agricole. La question de l'attente raisonnable de profit n'est pas en litige.

s'est avéré que l'une des quatre juments avait un problème médical inhabituel qui l'empêchait de concevoir. De 1992 à 1998, il y a eu 17 tentatives d'accouplement, qui se sont soldées par 10 naissances et une seule vente, qui a rapporté 20 000 \$, en 1997. L'appelant et son épouse n'ont pas de véhicule agricole ou de machinerie importante et les animaux sont logés à l'extérieur aux fins de l'accouplement et du poulinage. L'entreprise n'était pas un passe-temps pour l'appelant, qui a déclaré ne pas aimer les chevaux et n'en avoir jamais monté un. Il semble que c'est la passion que son épouse voue à cette activité qui soit sa motivation.

### Thèse de l'appelant

[6] L'appelant soutient que ses pertes ne devraient pas être restreintes par l'application du paragraphe 31(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ses observations complètes et habilement et préparées portent principalement sur l'interprétation des termes « combinaison de l'agriculture et de quelque autre source ». L'appelant croit que l'interprétation retenue par la Cour, en commençant par celle que l'on retrouve dans l'arrêt *Moldowan c. Canada*, [1978] 1 R.C.S. 480, est incomplète. Il conclut que les termes « combinaison de l'agriculture et de quelque autre source » englobent toutes les combinaisons possibles et qu'il n'est pas nécessaire que l'entreprise agricole soit la principale source de revenu. Il soutient que, si le législateur avait voulu qu'il en soit ainsi, il l'aurait dit clairement. Selon lui, il faut juste qu'il y ait une autre source de revenu en sus du revenu agricole, peu importe l'ampleur de l'activité agricole.

### Thèse de l'intimée

[7] Les pertes de l'appelant sont restreintes par l'application du paragraphe 31(1) de la *Loi* parce que sa principale source de revenu durant les années d'imposition 1997 et 1998 n'était ni l'entreprise agricole ni une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source de revenu.

### Analyse

[8] Les observations de l'appelant étaient complètes et très bien présentées. L'appelant a donné un aperçu de la raison d'être des dispositions relatives aux pertes agricoles ainsi que des principes actuels d'interprétation des lois. Malheureusement, il a fait abstraction de l'interprétation des termes « combinaison de l'agriculture et de quelque autre source » que l'on retrouve dans les arrêts de la Cour suprême du Canada et de la Cour d'appel fédérale. Je ne peux en faire autant.

Compte tenu de la jurisprudence établie, il est manifeste que l'argumentation de l'appelant doit être rejetée.

[9] L'appelant affirme que l'interprétation des termes « combinaison de l'agriculture et de quelque autre source » retenue par la Cour ne s'appuie pas sur le sens de mots. Cette observation ne résiste pas à un examen attentif. Selon le point de vue de l'appelant, dans la mesure où les contribuables retirent un revenu quelconque de l'exploitation agricole et qu'ils ont une autre source de revenu, ils ont toujours le droit de déduire leurs pertes agricoles peu importe l'ampleur de l'activité agricole. Cette interprétation rend le paragraphe 31(1) vide de sens.

[10] L'appelant semble s'être mépris sur l'objet de l'article 31. Cette disposition s'applique aux contribuables pour lesquels l'agriculture n'est pas la principale source de revenu. Elle vise à protéger l'exploitant agricole à temps plein qui obtient une source secondaire de revenu pour soutenir son activité agricole. Ses pertes agricoles ne sont pas restreintes. Dans l'arrêt *Moldowan*, précité, le juge Dickson énonce clairement, aux pages 487-488, l'objet de l'article 31 (jadis l'article 13), dans les termes suivants :

Il est clair que le mot « combinaison » utilisé à l'art. 13<sup>2</sup> ne vise pas la simple addition des deux sources de revenu d'un contribuable. En ce cas en effet, un contribuable pourrait combiner les pertes provenant de son exploitation agricole et sa plus importante source de revenu, constituant de ce fait sa principale source. Je ne pense pas que ce soit la bonne interprétation du par. 13(1). En réalité, cela signifierait que la limite prévue à cet article ne serait jamais applicable et que, dans chaque cas, le contribuable pourrait déduire l'intégralité des pertes provenant de son exploitation agricole.

À mon avis, la *Loi de l'impôt sur le revenu* envisage dans son ensemble trois catégories d'agriculteur :

(1) le contribuable qui peut raisonnablement s'attendre à tirer de l'agriculture la plus grande partie de son revenu ou à ce que ce soit le centre de son travail habituel. Ce contribuable, dont l'agriculture est le gagne-pain, est exempté de la limite imposée par le par. 13(1) pour les années où il subit des pertes provenant de son exploitation agricole;

(2) le contribuable qui ne considère pas l'agriculture, ou l'agriculture et une source secondaire de revenu, comme son gagne-pain mais pour qui l'exploitation d'une ferme est une entreprise secondaire. Ce contribuable a

---

<sup>2</sup>

Devenu l'article 31.

droit aux déductions prévues au par. 13(1) au titre des pertes provenant d'une exploitation agricole;

(3) le contribuable qui ne considère pas l'agriculture, ou l'agriculture et une source secondaire de revenu, comme son gagne-pain et qui poursuit une activité agricole comme passe-temps. Les pertes de ce contribuable provenant de son exploitation agricole qui ne constitue pas une entreprise, ne sont pas déductibles.

Le paragraphe 13(1) suppose l'existence d'un contribuable qui tire son revenu de l'agriculture et de quelqu'autre source et il renvoie donc à la 1re catégorie. Il vise une personne dont l'agriculture est la préoccupation majeure, tout en tenant compte de ses autres intérêts pécuniaires, comme un revenu provenant d'un investissement, d'un emploi ou d'une entreprise secondaire. L'article prévoit que ces intérêts subsidiaires ne placent pas le contribuable dans la 2e catégorie : le montant déductible pour perte n'est donc pas limité à 5 000 \$. Bien que la proportion du revenu provenant de l'agriculture soit pertinente, elle n'est pas en elle-même décisive. Le test est à la fois relatif et objectif et on peut utiliser les critères indicatifs de la principale « source » de revenu pour discerner s'il s'agit ou non d'un intérêt auxiliaire. Une personne qui a exploité une ferme toute sa vie ne cesse pas d'appartenir à la 1re catégorie uniquement parce qu'elle reçoit un héritage. D'autre part, une personne qui change de travail et concentre ses forces et ses capitaux dans l'agriculture avec l'espoir d'en tirer son revenu principal ne perd pas son droit de déduire la totalité de ses frais d'établissement.

[11] Contrairement à l'interprétation de l'article 31 que privilégie l'appelant, il est nécessaire, pour tirer principalement un revenu de l'agriculture et que quelque autre source, que l'activité agricole soit la principale source de revenu<sup>3</sup>. Il existe une abondante jurisprudence sur la question du critère de la « principale source de revenu ». Les facteurs que sont le (i) capital investi; (ii) le temps consacré à l'activité; et (iii) la rentabilité permettent de déterminer si l'exploitation agricole doit être considérée comme une activité secondaire à laquelle s'appliquent les dispositions visant à restreindre les pertes agricoles. Ces critères sont énoncés dans l'arrêt *Moldowan* ainsi que dans une pléthore d'affaires subséquentes. Si je les applique aux faits de l'espèce, j'arrive aux conclusions suivantes :

(i) Capital investi

L'appelant a fait un versement initial de 5 000 \$ pour acquérir le bien-fonds et les bâtiments puis a engagé des frais de 10 500 \$ pour transformer l'étable en écurie et rendre l'entreprise opérationnelle. Aucune preuve n'a été produite relativement au

---

<sup>3</sup> *Moldowan*, précité.

coût des juments, mais l'entreprise agricole n'en a jamais eu plus de cinq. Je crois que M<sup>me</sup> Sylvain a fait l'acquisition d'une jument reproductrice en 1988 pour 1 000 \$. Aucune n'a été achetée depuis 1995. Les juments devaient être logées à l'extérieur durant la période de poulinage. Il fallait aussi acheter du foin et d'autre nourriture chez des producteurs de l'extérieur.

(ii) Temps consacré

L'appelant travaillait de 40 à 50 heures par semaine à Santé Canada et il consacrait 14 heures par semaine à l'activité agricole durant les mois de septembre à avril et environ 28 heures par semaine durant la période comprise entre le 1<sup>er</sup> mai et le 30 août. De toute évidence, l'agriculture n'était pas son activité principale. Il a indiqué qu'il n'envisageait pas de quitter son emploi à Santé Canada pour prendre sa retraite avant 20 ans au moins.

(iii) Rentabilité

De 1991 à 1998, le revenu brut total provenant de l'exploitation agricole s'établissait à quelque 50 000 \$<sup>4</sup> alors que le revenu tiré de l'emploi à Santé Canada s'élevait à quelque 500 000 \$. Les pertes agricoles s'élevaient au total à 346 000 \$, dont un montant de 173 000 \$ représentait la part de l'appelant. En 1997 et 1998, les pertes agricoles se situaient à 35 628 \$ et 48 550 \$. En retenant les prévisions les plus optimistes de l'appelant, le revenu brut futur de l'exploitation agricole pourrait être de 90 000 \$<sup>5</sup>. Les dépenses totales, compte tenu du rajustement obligatoire des stocks, ont été évaluées à 55 000 \$; le solde, 35 000 \$, représente donc le profit net possible. Ce montant facultatif représente seulement 40 % du revenu actuel de l'appelant. Il appartenait à l'appelant de démontrer qu'il aurait peut-être réalisé un profit n'eussent été les contretemps, à savoir, le décès inusité et imprévu de plusieurs poulains. L'appelant ne pouvait pas se contenter d'énoncer des généralités quant aux profits qu'il aurait pu réaliser. Afin de s'acquitter du fardeau de la preuve, il aurait dû fournir des preuves extrinsèques pour étayer sa thèse. Il n'a pas réussi à me convaincre que son entreprise, telle qu'elle existait à ce moment-là, aurait pu réaliser un profit en 1997 et 1998. L'appelant n'a pas bien saisi la charge de la preuve qui lui incombait.

---

<sup>4</sup> La part de moitié de l'appelant était de 25 000 \$.

<sup>5</sup> Compte tenu de la taille de l'entreprise en 1997 et 1998 et d'un prix de vente de 30 000 \$ pour chacun des trois poulains produits.

[12] Le passage suivant du jugement rendu par le juge Robertson dans l'affaire *Canada c. Donnelly*, [1998] 1 C.F. 513 (97 DTC 5499) s'applique aussi à l'affaire dont je suis saisi en l'espèce :

Il est bien établi que l'article 31 de la Loi vise à empêcher les « gentlemen-farmers » qui disposent d'un revenu considérable de déduire la totalité des pertes agricoles qu'ils subissent : voir l'arrêt *Morrissey c. Canada, supra*, aux pages 420 à 423. Plus souvent qu'autrement, cet arrêt est invoqué par les agriculteurs qui sont disposés à poursuivre l'exploitation de leur entreprise en demeurant ouvertement indifférents aux pertes subies. Concrètement et sur le plan juridique, ces agriculteurs sont des agriculteurs amateurs, mais le ministre leur accorde la déduction limitée prévue à l'article 31 de la Loi. Ces affaires concernent presque toujours des éleveurs de chevaux qui achètent ou élèvent des chevaux en vue de les faire courir. En vérité, ces entreprises ont rarement même une expectative raisonnable de profit, encore moins les éléments essentiels pour constituer la principale source de revenu de leur propriétaire.

Les faits de l'arrêt *Donnelly* sont semblables à ceux de l'appel en l'instance et l'analyse du juge Robertson m'a été d'un grand secours. Le passage reproduit intégralement ci-après, que l'on trouve aux pages 517-518 (DTC : pages 5500 et 5501), résume bien les critères auxquels l'appelant doit satisfaire :

[...] Selon l'arrêt *Moldowan*, le contribuable doit satisfaire à deux critères pour avoir gain de cause. Il doit démontrer, en premier lieu, que son exploitation agricole avait une « expectative raisonnable de profit » et, en second lieu, que l'agriculture est sa « principale source de revenu » (communément appelé l'agriculteur « à temps complet »). Si le contribuable est incapable de satisfaire au premier critère, il ne peut déduire aucune perte (communément appelé l'agriculteur « amateur »). S'il satisfait au premier critère mais pas au second, il peut déclarer une perte agricole restreinte de 5 000 \$ (maintenant 8 500 \$) par application de l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (communément appelé l'agriculteur « à temps partiel »).

Dans le présent appel, le ministre du Revenu national a admis que l'exploitation agricole du contribuable avait une expectative raisonnable de profit. Il l'a fait en sachant parfaitement que cette entreprise n'avait pas rapporté le moindre bénéfice en l'espace de vingt et un ans (de 1972 à 1992). En revanche, le ministre a soutenu que l'agriculture n'était pas la principale source de revenu du contribuable. [...] le critère juridique applicable pour déterminer si l'agriculture est la principale source de revenu d'un contribuable est plus exigeant sur le plan de la preuve.

[...]

En l'espèce, il incombait au contribuable de démontrer ce qu'il aurait raisonnablement pu gagner n'eussent été les deux contretemps qui sont à l'origine de la perte, à savoir le décès de M. Rankin et la baisse des prix des chevaux. [...] Le contribuable ne pouvait pas se contenter d'affirmer qu'il pourrait avoir réalisé un bénéfice. Il aurait dû fournir assez d'éléments de preuve pour permettre au juge de la Cour de l'impôt d'évaluer à combien ce bénéfice aurait pu s'élever.

[...]

Le juge de la Cour de l'impôt n'a pas effectué d'analyse du bénéfice que le contribuable aurait pu réaliser au cours de chacune des trois années d'imposition en cause. Nul doute que cette omission est en partie attribuable au fait que le contribuable n'a pas produit les éléments de preuve nécessaires, comme le fait ressortir le témoignage du Dr McCarthy. Ce témoignage a porté sur la question de savoir si l'entreprise d'élevage de chevaux avait une expectative raisonnable de profit. Le témoin a reconnu qu'il n'avait jamais examiné les livres comptables du contribuable ni comparé les recettes et les dépenses de l'entreprise [voir le dossier d'appel, appendice 1, aux pp. 20, 79 et 80]. Il a été incapable d'émettre une opinion sur la rentabilité future de cette entreprise.

[...] Une fois de plus, il n'a pas été tenu compte du fardeau qui incombait au contribuable de convaincre le juge du tribunal d'instance inférieure qu'il aurait ou pourrait avoir raisonnablement réalisé un bénéfice de « X » dollars n'eussent été les deux contretemps. Il ne l'a pas fait, et il est peu probable qu'il aurait pu s'acquitter de ce fardeau. Je dis cela parce que la preuve documentaire révèle qu'au cours des années d'imposition pendant lesquelles le contribuable allait faire un bénéfice, il achetait tout simplement un ou deux chevaux, de sorte que l'entreprise d'élevage subissait une perte.

[13] Aucun des trois facteurs n'est décisif en soi. Toutefois, quand on examine la situation dans son ensemble, il est manifeste que la principale source de revenu n'était pas une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source. L'article 31 s'applique et l'appelant ne peut pas déduire la totalité des pertes agricoles dans le calcul de son revenu imposable pour les années 1997 et 1998.

[14] Les appels sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30<sup>e</sup> jour de juillet 2002.

« C. H. McArthur »

---

J.C.C.I.

Mario Lagacé, réviseur