

CO UR D'AP PEL			
CANADA			
PROVI NCE DE QUÉBE C			
GREFFE DE		MONTREAL	
N° :	5 0 0 1 0 0 0 2 0 0 1 0 0 4		

5 0 0 - 6 - - - 0 - 9 - 8 - 2 - 9 - 9 - 9 -)		
DATE : L e 1 3 r é v r e r 2 0 0 2		

CORAM:	LES HON ORA BLE S		MARC BEAUREGARD J.C.A. JACQUES DELISLE J.C.A. ANDRÉ BIRON J.C.A. (AD HOC)
GUY DESCÔT EAUX,			
A P P E L A N T - dé fe nd eu r,			
c.			
LE SOUS- MINIST RE DU REVENU DU QUÉBE C,			

IN TI M É - po ur su iv an t.			
ARRÊT			

1. **LA COUR**, statuant, à la fois:

a) sur l'appel d'un jugement rendu le 12 octobre 2000 par l'honorable Claude Millette de la Cour du Québec, chambre criminelle et pénale, district de Montréal, qui a déclaré l'appelant coupable de l'infraction suivante, le juge ayant toutefois réduit à 194 le nombre de particuliers et à 4 085 360 \$ le montant des fausses pertes d'entreprise:

À Montréal, district de Montréal et ailleurs au Québec, entre le 1^{er} janvier 1992 et le 1^{er} mai 1993 a, personnellement ou par l'entremise de Corporation Attalos inc., Corporation Terbium inc. ou Entreprise Tactus inc., en tant que cadre, directeur, administrateur, officier, mandataire, agent ou autre dirigeant de ces sociétés, participé à l'énonciation de déclarations fausses ou trompeuses dans des déclarations ou rapports faits ou produits en vertu d'une loi fiscale, à savoir des déclarations de revenus visées à l'art. 1000 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., ch. I-3 et modifications) produites par 195 particuliers pour l'année d'imposition 1992, qui ont réclamé de fausses pertes d'entreprise, dont le total s'élève au montant de 4 105 380 \$ représentant des droits additionnels payables au montant de 933 522 \$, qu'il a permis que soient éludés, commettant ainsi une infraction à l'al. 62a) de la *Loi sur le ministère du Revenu* (L.R.Q., ch. M-31 et modifications) et se rendant passible d'une amende d'au moins 1 173 352 \$, qui est la somme des amendes minimales prévues à l'art. 62 et à l'art. 63 de cette dernière loi, soit 200 \$ et 1 173 152 \$.

b) sur l'appel d'un jugement rendu le 16 novembre 2000 par le même juge qui, à la suite de la déclaration précitée de culpabilité, a condamné l'appelant à une

amende de 1 150 000 \$ et lui a accordé un délai de deux ans pour l'acquitter;

2. Après étude du dossier, audition et délibéré;
3. Pour les motifs ci-annexés du juge Jacques Delisle, auxquels souscrivent les juges Marc Beauregard et André Biron:
4. **REJETTE** l'appel de la déclaration de culpabilité;
5. **REJETTE** l'appel du jugement sur la peine;
6. **DÉCLARE** que le délai de deux ans accordé par le juge de première instance pour acquitter l'amende commence à courir à compter de la date de l'arrêt.

		MARC BEAUREGARD J.C.A.
		JACQUES DELISLE J.C.A.
		ANDRÉ BIRON J.C.A. (AD HOC)
Me Christopher R. Mostovac		
RAVINSKY RYAN		
Pour l'appelant		
Me Michel Dansereau		
VEILLETTE & ASSOCIÉS		
Pour l'intimé		
Date d'audience :	le 4 décembre 2001	

MOTIFS DU JUGE DELISLE

7. Dans un jugement rendu le 12 octobre 2000 par un juge de la Cour du Québec, chambre criminelle et pénale, l'appelant a été déclaré coupable de l'infraction suivante, le juge ayant toutefois réduit à 194 le nombre de particuliers et à 4 085 360 \$ le montant des fausses pertes d'entreprise:

À Montréal, district de Montréal et ailleurs au Québec, entre le 1^{er} janvier 1992 et le 1^{er} mai 1993 a, personnellement ou par l'entremise de Corporation Attalos inc., Corporation Terbium inc. ou Entreprise Tactus inc., en tant que cadre, directeur, administrateur, officier, mandataire, agent ou autre dirigeant de ces sociétés, participé à l'énonciation de déclarations fausses ou trompeuses dans des déclarations ou rapports faits ou produits en vertu d'une loi fiscale, à savoir des déclarations de revenus visées à l'art. 1000 de la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., ch. I-3 et modifications) produites par 195 particuliers pour l'année d'imposition 1992, qui ont réclamé de fausses pertes d'entreprise, dont le total s'élève au montant de 4 105 380 \$ représentant des droits additionnels payables au montant de 933 522 \$, qu'il a permis que soient éludés, commettant ainsi une infraction à l'al. 62a) de la *Loi sur le ministère du Revenu* (L.R.Q., ch. M-31 et modifications) et se rendant passible d'une amende d'au moins 1 173 352 \$, qui est la somme des amendes minimales prévues à l'art. 62 et à l'art. 63 de cette dernière loi, soit 200 \$ et 1 173 152 \$.

8. L'article 62 a) de la *Loi sur le ministère du Revenu* se lisait à l'époque pertinente:

Toute personne qui:

- a. fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou participe, consent ou acquiesce à leur énonciation dans une déclaration, rapport, certificat, état ou réponse produits ou faits en vertu d'une loi fiscale ou d'un règlement adopté en vertu d'une telle loi;

[...]

«commet une infraction et, en outre de toute pénalité prévue par ailleurs, est passible d'une amende d'au moins 200 \$ et d'au plus 10 000 \$ ou, malgré l'article 231 du Code de procédure pénale, à la fois de cette amende et d'un emprisonnement d'au plus deux ans».

9. Dans un autre jugement prononcé le 16 novembre 2000, le même juge a condamné l'appelant à une amende de 1 150 000 \$ et lui a accordé un délai de deux ans pour l'acquitter.

10. Après y avoir été autorisé, l'appelant se pourvoit, à la fois, contre le verdict de culpabilité et la peine.

LES FAITS

11. En 1989, l'appelant, un membre de la Corporation des comptables généraux agréés (CGA), a rencontré Denis Casavant (Casavant), un vendeur de parts dans des projets de recherche et de développement, intéressé avec Normand Desalliers (Desalliers) à mettre sur pied un projet afin de procurer des avantages fiscaux à des contribuables.

12. Suivant la proposition de Casavant, le rôle de l'appelant serait celui de gestionnaire et de comptable du projet.

13. En 1992, après avoir rencontré un promoteur de projets de recherche et de développement, étudié attentivement le projet Colimax de celui-ci et procédé à certaines autres analyses, l'appelant s'est joint à Casavant et Desalliers pour réaliser le projet Voga/Terbium¹.

14. Le financement de ce projet se faisait comme suit: les investisseurs-sociétaires (investisseurs), principalement des clients, parents ou amis de Casavant et Desalliers, se regroupaient en société en nom collectif d'au plus cinq personnes. Par la suite, un contrat entre cette société et une corporation de recherche, soit Corporation Attalos inc. ou Corporation Terbium inc., était conclu. La corporation de recherche devait faire exécuter le travail de recherche par une société sous-traitante, soit Recherche Voga inc. ou Recherche Septuor inc.

15. Les sommes investies variaient entre 10 000 \$ et 30 000 \$. Une partie (environ 1/3) de ces sommes provenait des fonds personnels d'un investisseur et l'autre (soit les 2/3) provenait d'un emprunt. La plupart des emprunts (seulement quatre investisseurs sur 195 n'ont pas procédé ainsi) étaient financés par Fin-Prêt inc., société

¹ Il existait des différences importantes entre le projet Colimax et le projet Voga/Terbium:

1. dans le projet Colimax, il y avait une participation aux activités de la société par les associés et ce, suivant leur compétence, alors que dans le projet Voga/Terbium, les associés ne faisaient qu'investir des sommes dans l'achat de participation dans la société en nom collectif;
2. dans le projet Colimax, il n'existait aucun droit pour un associé de recevoir une somme pouvant déclencher l'application des règles de «fraction à risque», alors que dans le projet Voga/Terbium, par le jeu de transactions (financement et achat/vente d'actions), les sommes véritablement déboursées par les associés afin d'acquérir leur participation dans les sociétés en nom collectif n'excédaient jamais 37% de leur quote-part des pertes subies par la société;
3. dans le projet Colimax, la société en nom collectif exploitait une entreprise dans un but lucratif et le projet de recherche et de développement avait un lien avec l'entreprise, alors que dans le projet Voga/Terbium, tel qu'il sera établi plus loin, l'intention des contribuables membres des sociétés en nom collectif était seulement de profiter d'avantages fiscaux.

de financement contrôlée par Casavant. La mise de chaque investisseur lui procurait un droit d'achat d'actions de ACQ Trans inc., société fondée par Desalliers. Le rachat éventuel des actions de ACQ Trans inc. permettait aux investisseurs de récupérer environ les 2/3 de leur mise initiale; le rachat des actions était fait par Entreprise Tactus inc. (Tactus). Après, celle-ci versait à Fin-Prêt inc. le prix de ce rachat à l'acquit des investisseurs, afin de rembourser leur emprunt. Ainsi, les sommes déboursées par les investisseurs circulaient à l'intérieur d'une même structure; en d'autres termes, Tactus rachetait les actions avec l'argent reçu des investisseurs et en payait le prix à Fin-Prêt inc. qui retournait l'argent aux sociétés de recherche.

16. En tant que responsable de la recherche à la base du projet, l'appelant a embauché Martin Lapierre comme chargé de projet et informaticien ainsi que deux autres chercheurs, Chantale Dumas et René Bastarache. Il a également loué des locaux d'opération.

17. Au cours de l'automne 1992 et de l'hiver 1993, l'équipe de recherche a préparé une série de rapports qui devaient servir de paramètres techniques à la préparation du protocole de recherche, soit monter une «application graphique pour faire du design orienté objet». Le 19 avril 1993, un rapport a été présenté aux investisseurs. Au moment de réaliser le projet, l'approbation par l'appelant des budgets requis était reportée de semaine en semaine jusqu'au jour où tout a été abandonné.

18. Le 27 mai 1993, à la suite d'une enquête sur le projet Voga/Terbium, l'intimé a fait une perquisition dans les locaux utilisés pour le projet et dans la résidence de l'appelant.

19. Quelque temps après cette perquisition, les investisseurs ont reçu des avis de cotisation dans lesquels les dépenses d'entreprise réclamées dans leurs déclarations de revenus étaient refusées et, le 20 juillet 1999, l'intimé a porté contre l'appelant l'accusation prévue par l'article 62 a) de la *Loi sur le ministère du Revenu*.

LES JUGEMENTS DE PREMIÈRE INSTANCE: VERDICT ET PEINE

20. Après avoir, d'une part, résumé les faits et les prétentions des parties et, d'autre part, énoncé les principes, jurisprudence à l'appui, qui régissent la notion d'**expectative raisonnable de profit**, le juge de première instance a écrit:

Dans la présente cause, la preuve a révélé que l'on savait manifestement à l'avance que l'entreprise, si tant est qu'on puisse l'appeler ainsi, enregistrerait des pertes. En fait, le seul but des contribuables sollicités était de réaliser un bénéfice par l'entremise du retour d'impôt. Le défendeur a certes embauché des informaticiens, mais aucun plan de recherche n'existait. Selon le témoignage de monsieur Lapierre, c'est lui-même qui devait trouver un sujet de recherche et élaborer un plan quelconque, car monsieur Descôteaux ne lui avait rien indiqué. Subséquemment, à la fin de l'été 1993, quand monsieur Lapierre eut élaboré un plan et voulut connaître le budget disponible afin de planifier et commencer le travail de programmation, il n'obtint aucune réponse et fut avisé, un vendredi soir, que tout était terminé.

Il est donc impossible de prêter foi aux prétentions du défendeur relativement

à la durée envisagée du projet et aux profits espérés que pourrait générer la recherche. Aucun financement autre que l'argent des investisseurs n'a été évoqué par monsieur Descôteaux et il est manifeste que ce dernier et ses deux partenaires n'avaient aucun plan d'affaires.

Le rachat d'actions par Tactus était effectué au moyen des sommes versées en espèces sonnantes par les investisseurs et supposait donc un apport continu de nouveaux fonds afin de prévenir l'effondrement de ce qui était en fait un système pyramidal.

Pour reprendre l'expression de maître Dansereau, l'argent tournait en circuit fermé, mais j'ajoute que ce circuit devait être constamment alimenté d'argent nouveau. Il est évident que, par sa participation à toute la structure financière, le défendeur contribuait à attirer des investisseurs en leur faisant miroiter des bénéfices fiscaux. Le fait qu'il ait préparé de nombreuses déclarations de revenus le prouve aisément.

21. Tel que déjà mentionné, le juge a déclaré l'appelant coupable et l'a condamné à une amende.

MOTIFS D'APPEL

22. L'appelant a énoncé ses motifs d'appel sous forme des questions suivantes:

Question 1: La preuve permettait-elle de conclure, hors de tout doute raisonnable, à la fausseté des dépenses d'entreprise réclamées par 195 contribuables dans leur rapport d'impôt?

Sous-question 1(a): Y avait-il absence d'une entreprise ou activité commerciale au sens de la *Loi sur les impôts*?

Sous-question 1(b): Y avait-il absence d'une expectative raisonnable de profit à l'égard des activités pour lesquelles les dépenses ont été réclamées?

Sous-question 1(c): Y avait-il absence d'une véritable activité de recherche?

Question 2: Une Cour criminelle est-elle le forum approprié pour déterminer toute question rattachée à l'expectative raisonnable de profit ou à la déductibilité de la ou d'une partie de la dépense réclamée par les sociétaires?

Question 3: La perquisition de l'intimé a-t-elle eu un impact sur la capacité de l'appelant de justifier toute valeur éventuelle ou potentielle pouvant être attribuée au projet de recherche?

Question 4: La preuve permettait-elle de conclure que la poursuite a prouvé tous les éléments constitutifs de l'infraction?

Question 5: Finalement, l'amende imposée à l'appelant a-t-elle été imposée

en conformité avec les dispositions de la loi (articles 62 et 63 de la *Loi sur le ministère du Revenu*)?

PORTÉE DU DROIT D'APPEL

23. L'article 74 de la *Loi sur le ministère du Revenu* se lit, dans sa partie pertinente:

Il y a appel d'un jugement rendu en première instance sur une poursuite pénale intentée en vertu d'une loi fiscale.

Dans le cas d'une poursuite intentée [...] en vertu de l'un des articles 62 et 62.1, l'appel d'un jugement rendu en première instance doit être interjeté par requête pour permission d'en appeler devant un des juges de la Cour d'appel, à l'endroit où les appels du district dans lequel le jugement a été rendu sont portés. Il doit être interjeté dans les 30 jours de la date du jugement ou de la condamnation et il est soumis à la Cour d'appel composée de trois juges à sa prochaine séance.

24. Lorsque le deuxième alinéa de cet article est applicable, il y a donc exception au processus normal du droit d'appel mentionné au premier paragraphe de ce même article, soit celui établi par le Code de procédure pénale qui prévoit, d'abord, un appel à la Cour supérieure, sous forme d'une nouvelle instruction (art. 282 C.p.p.) ou sur dossier (art. 284 C.p.p.) et, ensuite, sur permission et uniquement pour faire décider une question de droit, un appel à la Cour d'appel (art. 291 C.p.p.).

25. Dans le cas d'une poursuite intentée, comme ici, en vertu de l'article 62 de la *Loi sur le ministère du Revenu*, l'appel, s'il est autorisé, est interjeté directement à la Cour d'appel.

26. Quel est alors le cadre de cet appel?

27. Puisqu'il s'agit d'un appel sur dossier, il est régi, en faisant les adaptations nécessaires, par la règle prévue, pour un appel de ce genre, par le premier alinéa de l'article 286 C.p.p.:

Le juge accueille l'appel sur dossier s'il est convaincu par l'appelant que le jugement rendu en première instance est déraisonnable eu égard à la preuve, qu'une erreur de droit a été commise ou que justice n'a pas été rendue.

28. L'article 313 C.p.p. prévoit expressément cette adaptation:

Les articles 286 à 290 s'appliquent, compte tenu des adaptations nécessaires, au jugement sur l'appel.

Toutefois, la cour peut retourner le dossier en première instance ou devant la Cour supérieure afin qu'une peine y soit imposée.

29. Ces considérations exigent de reformuler ainsi les questions posées par l'appelant:

- la chambre criminelle et pénale de la Cour du Québec était-elle le forum

approprié?

- le juge de première instance a-t-il:
 - a. commis une erreur déraisonnable dans l'appréciation des faits ou une erreur de droit?
 - b. erré dans la détermination de la peine?

ANALYSE

1 - Compétence de la Cour du Québec, chambre criminelle et pénale

30. L'appelant plaide qu'une cour de compétence pénale n'est pas le forum approprié pour déterminer l'existence d'une expectative raisonnable de profit ou la déductibilité d'une dépense d'entreprise, en tout ou en partie. Selon lui, une telle cour ne peut statuer sur le non-respect des obligations d'impôts civils d'un contribuable que si celles-ci sont dues de façon incontestable.

31. Au soutien de cette proposition, l'appelant invoque le passage suivant du jugement rendu dans *The Queen v. Redpath Industries Ltd and Dominion Sugar Company Ltd*²:

A criminal court is not the forum to determine income taxability and to make determinations as to rights to tax assessment or absence of rights of assessment involved. In a tax evasion charge, it must appear prima facie from the evidence that the taxability is clear-cut, obvious, indisputable, unquestionable from lack of reporting, before entering the examination of the other facts of the charge, e.g. whether the undisputable taxability, based on income gained proven and undeclared, leads to a conclusion beyond a reasonable doubt that it was wilfully omitted by a taxpayer in his tax returns.

If such basis is not present and there exists an obligation to enter into the examination of the merit of a possible assessment in respect of a declared income in order to weigh whether a taxpayer is susceptible to taxation or not, may or may not take advantage of claimed exemptions, a criminal court usurps its function and appropriates itself of a jurisdiction which it does not possess.

32. Il faut préciser que ces affirmations ont été formulées dans le contexte d'une dénonciation qui ne précisait nullement la nature du revenu non déclaré:

REDPATH INDUSTRIES LIMITED, LES INDUSTRIES REDPATH LIMITÉE (formerly Canada and Dominion Sugar Company Limited) of One, Westmount Square, Suite 1212, Montreal, Quebec, and DOMINION SUGAR COMPANY LIMITED of 285 Merritt Avenue, Chatham, Ontario, between October 1, 1966

² 84 DTC 6349, Cour supérieure (juge Jean-Paul Bergeron), 18 juin 1984.

and April 1, 1972, at Montreal, District of Montreal, in the Province of Quebec, and elsewhere in Canada, wilfully evaded the payment of taxes imposed by the Income Tax Act, R.S.C. 1952, Chapter 148 and its amendments, for taxation years 1967 to 1971, both inclusive. to wit, by omitting to declare in their income tax returns taxable income of \$7,404,635.97, thereby evading payment of \$3,036,857.91 in income tax, committing thereby an offence contrary to Section 239(1)(d) of the said Act.

33. Ici, il est reproché à l'appelant d'avoir participé à l'énonciation de fausses pertes d'entreprise.

34. Dans l'appréciation de cette plainte, la Cour du Québec, dans sa division administrative que constitue la chambre criminelle et pénale, était le tribunal approprié pour statuer sur la preuve de la présence de chacun des éléments de l'infraction. Il lui fallait conclure, entre autres, que l'intimé l'avait convaincue que les dépenses réclamées comme déductions étaient fausses en fonction des notions d'entreprise et d'expectative raisonnable de profits.

2- Le juge du procès a-t-il erré en droit?

35. Selon l'appelant, la preuve a établi que les dépenses engagées par les investisseurs avaient servi à financer, d'une part, une structure administrative nécessaire à la mise sur pied d'un projet de recherche et, d'autre part, la recherche. Les sommes investies ont été utilisées pour l'embauche d'un chargé de projet, l'achat de logiciels, de livres et de mobiliers, pour la location de locaux et pour couvrir divers frais administratifs nécessaires. Ainsi, les sommes investies ont servi pour les fins auxquelles les investisseurs croyaient qu'elles devaient servir. C'est donc à bon droit que ces dépenses ont été réclamées dans leurs déclarations de revenus. L'appelant plaide également que les activités de recherche constituaient une affaire à caractère commercial, conformément à la définition d'«entreprise» de l'article 1 de la *Loi sur les impôts*³. L'appelant ajoute que si les activités de recherche ont cessé prématurément, cela est dû à la perquisition effectuée par l'intimé; comme conséquence, l'entreprise n'a pas disposé d'un délai suffisant pour établir sa rentabilité.

36. Le juge de première instance a déterminé que les dépenses réclamées par les investisseurs dans leurs déclarations de revenus (les pertes d'entreprise) étaient fausses puisqu'en l'absence d'expectative raisonnable de profit, il ne pouvait y avoir d'entreprise.

37. Il était possible de réclamer la déduction des dépenses relatives à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE), pourvu toutefois que les conditions mentionnées aux articles 222 à 230.0.0.6 de la *Loi sur les impôts* aient été remplies.

³ L.R.Q., c. I-3.

38. L'analyse de ces articles a été faite par les auteurs Normand Ratté et Roch Godbout (avec mise à jour par Me Lucie Bélanger, M. Fisc.)⁴ qui ont dégagé les critères suivants:

- le contribuable exploite une entreprise au Canada dans une année d'imposition donnée;
- les dépenses sont engagées pour des activités admissibles de RS&DE exercées directement par le contribuable ou pour son compte, concernant une entreprise du contribuable, effectuées au Canada;
- les dépenses sont effectuées sous forme de paiements à certaines entités et doivent servir à des activités de RS&DE exercées en rapport avec une entreprise du contribuable. Le contribuable doit être en droit d'exploiter les résultats de ces activités;
- les dépenses sont effectuées par une société à une société de recherche et de développement. L'objet principal consiste à permettre au contribuable d'en utiliser les résultats conjointement avec d'autres activités de recherches scientifiques et de développement expérimental, concernant une entreprise du contribuable, effectuées ou à être effectuées par lui ou pour son compte et qui, d'autre part, comportent un potentiel technologique susceptible d'application à d'autres entreprises d'un genre sans rapport avec le genre d'entreprise que le contribuable exploite;
- le contribuable produit les renseignements prescrits au moyen du formulaire prescrit dans les délais.

39. Pour procurer des avantages fiscaux reliés à la recherche et au développement, la dépense doit être faite à l'intérieur d'une activité qui constitue de la «recherche scientifique et du développement expérimental», au sens de l'article 222R1 du *Règlement sur les impôts*⁵, en vigueur à l'époque pertinente:

- a. soit de la recherche pure ou appliquée entreprise pour l'avancement de la science;
- b. soit du développement expérimental entrepris dans l'intérêt du progrès technologique en vue de la création de nouveaux matériaux, produits, dispositifs ou procédés ou de l'amélioration, même légère, de ceux qui existent;
- c. soit de travaux relatifs à l'ingénierie, au design, à la recherche opérationnelle, à l'analyse mathématique ou à la programmation informatique, à la collecte de données, aux essais et à la recherche psychologique, si ces travaux servent à appuyer directement la recherche visée au paragraphe a ou le

⁴ «Revenu d'entreprise ou de bien - Cas spéciaux», dans *Fiscalité québécoise*, feuilles mobiles, Farnham, Publications CCH/FM ltée, 1995, p. 12 119.

⁵ R.R.Q., 1981, c. 1-3, r.1.

développement expérimental visé au paragraphe *b* et s'ils sont effectués en proportion des besoins liés à cette recherche ou à ce développement expérimental.

40. En l'espèce, l'objet du projet de recherche consistait essentiellement «dans le développement d'outils nécessaires à l'évolution du marché de l'informatique, plus particulièrement dans la création d'un programme de recherche en informatique théorique et appliquée relatif au développement d'un outil CASE permettant d'assister les développeurs dans leurs tâches d'analyse et de modélisation liées à l'environnement de programmation orientée objet»⁶.

41. En théorie, le projet comportait les éléments de la définition de la locution «recherche scientifique et développement expérimental».

42. Là n'est toutefois pas le problème. La question fondamentale est celle de l'existence ou non d'une entreprise dont les opérations découlent des activités de recherche.

43. Selon l'article 128 de la *Loi sur les impôts*:

Un contribuable ne peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens pour une année d'imposition, que les débours ou dépenses qu'il paie dans cette année ou qui sont payables à l'égard de cette année, dans la mesure où ils peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à cette entreprise ou ces biens et dans celle où ils ont été encourus pour gagner un revenu provenant de cette entreprise ou de ces biens et dans la mesure prévue par le présent chapitre, sauf disposition au contraire de la présente partie.

44. Quant au mot «entreprise», il est défini à l'article 1 de cette même loi:

«entreprise» comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, y compris,[...] un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi;

45. Pour conclure à l'existence d'une **entreprise**, il faut que celle-ci ait une **expectative raisonnable de profit**.

46. Dans *Moldowan c. La Reine*⁷, le juge Dickson a écrit au sujet de cette notion⁸:

There is a vast case literature on what reasonable expectation of profit means and it is by no means entirely consistent. In my view, whether a taxpayer has a reasonable expectation of profit is an objective determination to be made from all of the facts. The following criteria should be considered: the profit and loss experience in past years, the taxpayer's training, the taxpayer's intended course of action, the capability of the venture as capitalized to show a profit after

⁶ Rapport intérimaire de recherche, D-1.

⁷ [1978] 1 R.C.S. 480.

⁸ Id., 485 et 486.

charging capital cost allowance. The list is not intended to be exhaustive. The factors will differ with the nature and extent of the undertaking: *The Queen v. Matthews*. One would not expect a farmer who purchased a productive going operation to suffer the same start-up losses as the man who begins a tree farm on raw land.

47. D'autres facteurs ont été mentionnés par la Cour d'appel fédérale dans *Landry (C.) c. Canada*⁹, sous la plume du juge Décary¹⁰:

Outre les critères énumérés par le juge Dickson, ceux dont la jurisprudence a tenu compte, à ce jour, pour déterminer s'il y avait espoir raisonnable de profit, comprennent les suivants: le temps requis pour rentabiliser une activité de ce genre, la présence des ingrédients nécessaires à la réalisation éventuelle de profits, l'état des profits et pertes pour les années postérieures aux années en litige, le nombre d'années consécutives pendant lesquelles des pertes ont été enregistrées, l'accroissement des dépenses et la diminution des revenus au cours des périodes pertinentes, la persistance des facteurs qui causent les pertes, l'absence de planification, et le défaut d'ajustement. Par ailleurs, il ressort de ces mêmes arrêts que la bonne foi et la réputation du contribuable, la qualité du résultat obtenu, le temps et l'énergie consacré, ne suffisent pas, en eux-mêmes, à transformer en entreprise l'exercice d'une activité.

48. Bref, pour déterminer si une entreprise a la caractéristique commerciale nécessaire pour être qualifiée d'entreprise au sens de l'article 1 précité, l'analyse des faits revêt une grande importance.

49. Lorsqu'un contribuable exploite une entreprise à perte dans le but d'obtenir des déductions fiscales ou de tirer d'autres bénéfices de cette nature, un tribunal jugera en toute probabilité que cette entreprise n'obéit pas aux critères déterminés par la Cour suprême du Canada dans *Moldowan*. Dans d'autres cas, un tribunal pourrait décider que, même si le contribuable désirait réellement tirer profit d'une activité commerciale, l'intention n'était pas réaliste parce que l'expectative de profit n'était pas raisonnable¹¹.

50. Le juge de première instance s'est basé sur les éléments de preuve suivants pour conclure à l'absence d'une entreprise:

- les pertes étaient prévues;
- le seul but des investisseurs était une réduction de leurs obligations fiscales;
- il n'existait au départ aucun plan de recherche;

⁹ [1995] 2 C.T.C. 3.

¹⁰ Id., 6.

¹¹ *Tonn c. Canada (C.A.)*, [1995] A.C.F. (Quicklaw) no 1635 (C.A.F.).

- une fois ce plan défini, il n'y avait plus de budget pour le mettre en œuvre;
- il n'y avait aucun plan de financement externe, ni plan d'affaires; et
- la structure mise en place s'apparentait à un système pyramidal.

51. Pour arriver à cette conclusion, le juge a appliqué les bons principes et n'a commis aucune erreur de droit.

3- Erreur déraisonnable dans l'appréciation de la preuve sur l'élément intentionnel

52. Dans *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Bibeau*¹², notre Cour a statué que l'utilisation des mots «consent ou acquiesce à leur énonciation», utilisés à l'article 62 a) de la *Loi sur le ministère du Revenu*, permettait d'affirmer que l'infraction y prévue en était une qui requérait l'élément intentionnel.

53. Dans la recherche de cet élément, il faut éviter de faire reposer l'analyse uniquement sur les faits qui ont permis de conclure à l'inexistence d'une entreprise. Ceux-ci doivent être considérés, en fin de compte, de façon objective, alors que dans la détermination de la **mens rea** il faut rechercher si la personne accusée était **subjectivement** consciente des conséquences de ses faits et gestes.

54. L'échelle de valeurs de l'appelant n'est pas pertinente pour déterminer sa culpabilité. Dans *R. c. Théroux*¹³, la juge McLachlin a écrit¹⁴:

[...] The personal feeling of the accused about the morality or honesty of the act or its consequences is no more relevant to the analysis than is the accused's awareness that the particular acts undertaken constitute a criminal offence.

55. Bref, il s'agit, non pas de savoir si une personne raisonnable aurait prévu les conséquences de l'acte prohibé, mais si l'appelant était **subjectivement** conscient que les conséquences étaient à tout le moins possibles.

56. Dans cette optique, le juge de première instance s'est exprimé comme suit:

Il est donc impossible de prêter foi aux prétentions du défendeur relativement à la durée envisagée du projet et aux profits espérés que pourrait générer la recherche. Aucun financement autre que l'argent des investisseurs n'a été évoqué par monsieur Descôteaux et il est manifeste que ce dernier et ses deux partenaires n'avaient aucun plan d'affaires.

57. La preuve appuie cette affirmation, tel qu'il appert des passages suivants du

¹² C.A., 500-10-001257-987, 14 novembre 2000, les juges Beauregard, Pelletier et Letarte (ad hoc).

¹³ [1993] 2 R.C.S. 5.

¹⁴ Id., 19.

témoignage de Martin Lapierre, le directeur de recherche engagé par l'appelant:

Q. Est-ce qu'il y avait d'autres..., non excusez, O.K. Quels étaient..., est-ce que vous aviez reçu des directives relativement à votre travail?

R. Pas vraiment, à part que ça prenait des projets de recherche. J'ai dit, bon, bien moi, j'en avais un dans la tête, j'ai commencé à le développer. Mais des directives, c'est ça, quand j'ai commencé à travailler là, moi il y avait pas de focus, il y avait rien. Ça fait qu'il fallait faire quelque chose, là, t'sais.

[...]

Q. Oui, je comprends que vous travailliez comme employé.

R. C'est ça. Ça fait que je veux dire, bon, moi on me disait en autant qu'on faisait de la recherche, c'était correct, t'sais. Bon, bien, l'aboutissement, comme toute chose quoi, c'est pas mon domaine. Bien, ça l'a un débouché. On me disait que c'est en autant de faire de la recherche, puis si par bonheur ça l'a un débouché commercial mais tant mieux.

[...]

R. Oui, on était en réseau pour l'imprimante. C'est pour ça que j'ai eu une évaluation après, t'sais des..., moi je peux rajouter que, je veux dire tout était à faire au début. Ça fait qu'il y a eu quand même un..., t'sais, un intro à ce travail-là. Il fallait tout mettre en branle, ça fait que ça fait bien de la paperasse. Puis évaluer les choses. Puis je veux dire, c'est pas un projet qui a démarré paf! comme ça, là, parce que..., il y avait rien au début.

58. Il ressort de l'ensemble de la preuve, particulièrement de la structure du projet Voga/Terbium analysée, non plus objectivement, mais dans l'optique que l'appelant en était un des concepteurs et le seul gestionnaire, que son intention était de permettre avec adresse la déduction de dépenses, non autrement admissibles. Il a ainsi participé à l'énonciation des fausses dépenses, qui s'est ensuivie.

59. La preuve, dans son ensemble, a convaincu le juge du procès que l'appelant était conscient de la situation et que son seul but était de faire miroiter des bénéfices fiscaux:

[...] la preuve a révélé que l'on savait manifestement à l'avance que l'entreprise, si tant est qu'on puisse l'appeler ainsi, enregistrait des pertes. En fait, le seul but des contribuables sollicités était de réaliser un bénéfice par l'entremise du retour d'impôt. Le défendeur a certes embauché des informaticiens, mais aucun plan de recherche n'existait.

60. Le juge du procès n'a pas erré en concluant à la présence chez l'appelant de l'élément intentionnel requis.

LA PEINE

[55] L'appelant a été condamné à une amende de 1 150 000 \$.

[56] Pour arriver à ce montant le juge de première instance a tenu compte, à la fois, de l'articles 62 et de l'article 63 (deuxième paragraphe) de la *Loi sur le ministère du Revenu*:

62. [...]

Commet une infraction et, en outre de toute pénalité prévue par ailleurs, est passible d'une amende d'au moins 200 \$ et d'au plus 10 000 \$ ou, malgré l'article 231 du Code de procédure pénale, à la fois de cette amende et d'un emprisonnement d'au plus deux ans.

63. [...]

Dans le cas où un droit additionnel est payable après qu'une infraction prévue à l'article 62 a été commise, l'amende doit être au moins égale au montant des droits que la personne a éludés ou tenté d'éluder ou a permis que soient éludés, plus 25% de ce montant, sans en excéder le double.

[57] Ce dernier article est d'application automatique: dès que l'infraction prévue par l'article précédent est prouvée et que s'ensuit le paiement d'un droit additionnel, l'amende doit être au moins égale au résultat de la formule mathématique décrite à son deuxième paragraphe.

[58] Dans l'hypothèse où sa culpabilité devrait être retenue, l'appelant conteste l'application du deuxième alinéa de l'article 63 précité. Il plaide:

- qu'il n'a pas été établi qu'un droit additionnel est payable; et
- qu'il n'est pas la personne qui a éludé l'impôt.

[59] L'article 68.0.1 de la *Loi sur le ministère du Revenu* permet de rejeter le deuxième argument:

Toute personne qui accomplit ou omet d'accomplir quelque chose en vue d'aider quelqu'un à commettre une infraction à une loi fiscale ou à un règlement adopté en vertu d'une telle loi est partie à l'infraction et est passible de la peine prévue pour cette infraction que la personne qui a reçu l'aide ait été ou non poursuivie ou déclarée coupable.

[61] Il ressort clairement des discussions tenues entre les avocats et le juge du procès, lors des représentations sur la peine, que le passage précité du jugement se veut une réfutation de l'argument de l'avocat de l'appelant qu'il n'y a eu, ici, aucun

paiement d'un droit additionnel et que seul un remboursement d'une somme déjà payée n'a pas été effectué.

[62] L'argument est habile, mais ne convainc pas.

[63] Pour appliquer le deuxième paragraphe de l'article 63 de la *Loi sur le ministère du Revenu*, il n'est pas nécessaire qu'il y ait paiement en nature d'un droit additionnel, subséquent à la déclaration de culpabilité. Il suffit que celle-ci engendre l'obligation de payer un droit que l'infraction prouvée a éludé ou a tenté d'éluder.

[64] En l'espèce, les contribuables demandaient un remboursement de droits déjà payés. L'infraction commise par l'appelant a fait en sorte qu'il n'a pas été donné suite à ce remboursement. Les impôts se trouvaient donc augmentés du montant que la déduction de la dépense refusée aurait permis.

[65] Prétendre que la locution **droit additionnel payable** exige un paiement en nature, subséquent à la déclaration de culpabilité, conduirait à la situation illogique de forcer l'intimé d'accéder, dans un premier temps, à la demande de remboursement pour, ensuite, en réclamer le paiement à titre de droit additionnel ou limiterait, sans autre justification que le hasard, l'application du deuxième paragraphe de l'article 63 de la *Loi sur le ministère du Revenu* aux cas où, à cause d'une insuffisance des impôts retenus à la source ou versés trimestriellement, le rejet de la défense se traduirait, non plus par un refus du remboursement demandé, mais par un droit additionnel payable.

[66] La preuve a démontré que les droits additionnels payables, à la suite de l'infraction commise par l'appelant, totalisaient 907 005,81 \$. Le juge du procès a accepté cette preuve:

La poursuite a établi ce matin que les montants qui auraient été éludés, si le gouvernement avait versé les remboursements d'impôt ou avait accepté les déclarations de revenus telles quelles, auraient totalisé 907 005,81 \$.

[67] L'appelant n'a présenté aucune preuve sur ce point à l'encontre de celle de l'intimé.

[68] Pour les fins d'application du deuxième paragraphe de l'article 63 de la *Loi sur le ministère du Revenu*, l'intimé a donc établi, suivant la norme de preuve requise en matière criminelle¹⁵, que des droits additionnels étaient payables à la suite de l'infraction commise par l'appelant.

[69] L'amende imposée par le juge de première instance était donc justifiée.

[70] Je suis d'avis de rejeter l'appel de la déclaration de culpabilité et celui du jugement sur la peine. Il y a cependant lieu de préciser que le délai de deux ans

¹⁵ *R. c. Gardiner*, [1982] 2 R.C.S. 368.

500-10-002001-004

PAGE :

500-10-002001-004

PAGE :

accordé par le juge de première instance pour acquitter l'amende commencera à courir à compter de la date de l'arrêt.

--

	JACQUES DELISLE J.C.A.