

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20090707

Dossier : T-1702-08

Référence : 2009 CF 694

Ottawa (Ontario), le 7 juillet 2009

EN PRÉSENCE DE MADAME LA JUGE JOHANNE GAUTHIER

ENTRE :

DOUGLAS SMITH

demandeur

et

AGENCE DU REVENU DU CANADA

défenderesse

MOTIFS DU JUGEMENT ET JUGEMENT

[1] M. Smith demande le contrôle judiciaire de la décision rendue, à la suite d'un deuxième examen administratif, par le délégué du ministre du Revenu national (le ministre) le 2 octobre 2008, en application du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) ch. 1 (5^e suppl.).

Contexte

[2] Le demandeur a été à l'emploi de Sierra Systems du 1^{er} janvier 2004 au 15 novembre 2006. À l'automne 2006, l'employeur l'a avisé qu'il serait mis à pied et qu'il

recevrait la somme de 45 000 \$ (moins les retenues obligatoires de 13 500 \$) en plus de son dernier chèque de paie.

[3] Le demandeur a remis une enveloppe contenant ses feuillets d'impôt au cabinet comptable qui prépare habituellement ses déclarations de revenus, mais n'a pas signalé à ses comptables qu'il avait reçu une somme additionnelle de son employeur. Il affirme ne pas avoir reçu le feuillet T4A correspondant à la somme de 45 000 \$ que lui a versée Sierra Systems, alléguant que ce feuillet avait été envoyé à une adresse erronée ou envoyé à la bonne adresse, mais volé par la suite ou jamais livré par Postes Canada¹.

[4] Le demandeur a fait l'objet d'une première cotisation le 10 mai 2007. La somme non déclarée de 45 000 \$ n'a pas été prise en compte dans le calcul du revenu du demandeur; de même, la retenue à la source de 13 500 \$ prélevée sur cette somme n'a pas été prise en compte. Le solde dû se chiffrait à 1 286,86 \$, incluant un impôt exigible de 1 283,69 \$ et un arriéré d'intérêts de 3,17 \$; le demandeur a acquitté l'intégralité de ce solde.

[5] Le 10 décembre 2007, le demandeur a fait l'objet d'une nouvelle cotisation dans le cadre de laquelle l'ARC a ajouté l'indemnité de 45 000 \$ au revenu du demandeur pour l'année

¹ À l'audience, la Cour a avisé le demandeur que, dans le cadre d'une demande de contrôle judiciaire, celle-ci ne peut tenir compte ni de nouveaux éléments de preuve, ni d'observations n'ayant pas été soumis au décideur original (par exemple : le fait que l'employeur lui a versé une indemnité de départ de 55 000 \$, dont une tranche de 10 000 \$ a été déclarée sur son feuillet T4 et a fait l'objet d'une retenue fiscale au taux marginal d'imposition tandis que le solde, soit 45 000 \$, a été déclaré sur son feuillet T4A et a fait l'objet d'une retenue fiscale à un taux inférieur au taux marginal d'imposition (30 %); son état d'esprit au moment où il a soumis sa déclaration de revenus; le fait que ses dossiers se trouvaient dans des boîtes dans son garage en raison de son déménagement; etc.).

d'imposition 2006, tout en tenant compte de la retenue à la source de 13 500 \$ effectuée par l'ancien employeur. Ainsi, le demandeur devait un solde de 8 861,79 \$, réduit à 7 578,10 \$ en raison de la somme qu'il avait déjà acquittée à la suite de la cotisation initiale. Un arriéré d'intérêts de 941,29 \$ a été ajouté au solde.

[6] Étant donné que le demandeur n'avait pas déclaré l'indemnité de 45 000 \$ dans sa déclaration de revenus de 2006, il a reçu une pénalité pour omission (la pénalité) se chiffrant à 9 000 \$ (pénalités fédérale et provinciale qui correspondent chacune à 10 pour cent de la somme non déclarée), en vertu du paragraphe 163(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 80 de la *Loi de l'impôt sur le revenu du Nouveau-Brunswick*, L.N.-B. 2000, ch. N-6.001.

[7] Le 2 janvier 2008, les comptables du demandeur ont soumis à l'Agence du revenu du Canada (ARC) une « Demande d'allègement pour les contribuables », demandant l'annulation de la pénalité ou la renonciation à celle-ci puisqu'en raison [TRADUCTION] « d'autres circonstances exceptionnelles [...] le contribuable n'a jamais reçu le feuillet T4A de son employeur ». Plus précisément, ils ont fait valoir que [TRADUCTION] « M. Smith n'a pas délibérément omis le feuillet T4A. Il ne s'attendait pas à recevoir un feuillet T4A, mais seulement un feuillet T4, selon la pratique courante. Sierra Systems a effectué une retenue fiscale de 30 pour cent sur le feuillet T4A. Si l'employeur avait utilisé le taux marginal d'imposition, comme dans le feuillet T4, alors il n'y aurait pas de solde dû ».

[8] Le 18 mars 2008, un fonctionnaire de l'ARC a préparé un [TRADUCTION] « Rapport de décision aux termes des dispositions d'allègement pour les contribuables ». L'auteur du rapport signale que le demandeur a un excellent dossier et un historique d'observation fiscale assez bon. Il signale aussi que le feuillet T4A avait été envoyé à la bonne adresse postale et que le demandeur aurait dû savoir que la somme de 45 000 \$ ne serait pas incluse dans les revenus déclarés sur son feuillet T4 parce qu'il s'agissait d'une indemnité de retraite. Enfin, l'auteur du rapport signale qu'il ne s'agissait pas de la première fois que le demandeur omettait de déclarer un revenu, car il avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation en 2003 pour un revenu de placement non déclaré. Étant donné qu'il n'y avait pas de circonstances atténuantes et que le demandeur n'avait pas tenté de déclarer le revenu omis, l'auteur du rapport a suggéré de rejeter la demande. La suggestion a été acceptée par le comité d'examen le 19 mars 2008, puis confirmée par la décision du ministre le 1^{er} avril 2008.

[9] Le 27 août 2008, le demandeur a écrit au ministre pour demander un examen indépendant de la décision de ne pas renoncer à la pénalité. Il a mis de l'avant les motifs suivants : (i) son ancien employeur ne lui avait jamais indiqué que la somme de 45 000 \$ était une indemnité de retraite² qui ne serait pas déclarée sur son feuillet T4; (ii) il avait présumé que, même s'il lui manquait des feuillets, l'ARC recevait des copies et apporterait les corrections requises en ajoutant les montants manquants; (iii) il n'avait pas reçu le feuillet T4A, peut-être en raison des multiples entrées par effraction à sa nouvelle résidence ou parce que le personnel de Postes Canada a de la difficulté à lui livrer son courrier (il habite une rue sans signalisation dont le code

postal est souvent associé à une autre ville); (iv) une retenue à la source de 13 500 \$ avait été prélevée (mais pas déclarée) et pourtant l'ARC lui avait infligé une pénalité comme si aucun impôt n'avait été payé; (v) l'omission précédente avait eu trait à un faible montant et avait été elle aussi involontaire; (vi) à la suite des pénalités, l'ARC avait prélevé 31 019,39 \$ de son indemnité de départ de 45 000 \$, et une telle pénalité constitue une sanction excessive pour son manque d'attention et son ignorance de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[10] Le 2 septembre 2008, les fonctionnaires de l'ARC ont procédé à un deuxième examen administratif, en réponse à la demande du demandeur d'annuler la pénalité. Ils ont recommandé que la demande soit rejetée. Dans le sommaire des faits préparé à cette fin, la somme de 45 000 \$ est désignée comme une indemnité de départ, comme indiqué dans le relevé d'emploi de Sierra Systems. Toutefois, on y signale également qu'il n'y a aucune indication que le demandeur n'ait jamais réclamé le feuillet T4A manquant et que, malgré le déménagement, le feuillet préparé contenait la bonne adresse. Enfin, le sommaire des faits rappelle l'omission en 2003 et le fait qu'aucune pénalité n'avait été imposée à l'époque puisqu'il s'agissait de la [TRADUCTION] « première infraction » du demandeur. Le sommaire des faits signale incorrectement que le demandeur avait été à l'emploi de Sierra Systems pendant une année et demie.

[11] Les fonctionnaires de l'ARC ont recommandé que la demande soit rejetée puisque le demandeur n'avait fourni [TRADUCTION] « aucun renseignement additionnel prouvant que des circonstances exceptionnelles l'avaient empêché de déclarer son revenu ». Cette recommandation

² Par opposition à une indemnité de départ, comme indiqué sur son bordereau de paie du 15 novembre 2006.

a été acceptée et le demandeur a été avisé de la décision du ministre dans une lettre du 2 octobre 2008. Il s'agit de la décision qui fait maintenant l'objet d'un contrôle judiciaire.

La décision et les questions à trancher

[12] Dans ladite lettre, le ministre affirme ce qui suit :

[TRADUCTION]

J'ai examiné attentivement tous les renseignements à ma disposition, y compris la demande originale, afin de décider s'il y a lieu d'appliquer les dispositions d'allègement. À la suite de cet examen, je ne peux conclure que l'omission de déclarer l'indemnité de retraite dans votre déclaration de revenus de 2006 était attribuable à des circonstances exceptionnelles indépendantes de votre volonté. Par conséquent, il serait inapproprié d'annuler la pénalité dans la présente situation.

[13] Dans un affidavit à l'appui de sa demande et aux pages 102 et suivantes de ses observations écrites, le demandeur, qui agissait en son propre nom, décrit les erreurs commises par le ministre dans sa décision. Il soutient que le nombre d'erreurs de fait (désigner le revenu non déclaré comment étant une [TRADUCTION] « indemnité de retraite » au lieu d'une [TRADUCTION] « indemnité de départ »; la durée de sa période d'emploi; etc.) et les renseignements dépourvus de pertinence (signaler le fait que le demandeur n'a jamais soumis de plainte concernant le feuillet T4A manquant, etc.) contenues dans le sommaire des faits démontrent que la démarche manquait d'impartialité et visait tout simplement à refuser de lui accorder un allègement. De plus, l'auteur de la recommandation conclut que le demandeur n'a fourni aucun renseignement additionnel, alors qu'en fait plusieurs éléments mis de l'avant dans sa demande n'ont tout simplement pas été pris en considération, tels que ses nombreuses années d'observation fiscale et son ignorance totale de l'omission.

[14] Selon le demandeur, à la lumière des faits de l'espèce – notamment : (i) le fait que le feuillet ait pu être volé ou n'ait pu jamais avoir été délivré par Postes Canada; (ii) le fait que l'omission du revenu était involontaire; et (iii) le manque de proportionnalité entre l'infraction et l'amende infligée – un examen approprié aurait dû mener à la conclusion qu'il y avait des circonstances exceptionnelles justifiant l'omission et, de toute manière, le ministre avait le pouvoir discrétionnaire d'accorder l'allègement en vertu du paragraphe 24 de la *Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu n° IC07-1 Dispositions d'allègement pour les contribuables* (la circulaire).

[15] Le demandeur a soulevé des questions qui n'avaient pas été soumises au décideur et qui ne peuvent être prises en considération. Par exemple, le demandeur conteste l'accumulation des intérêts sur arriérés en faisant valoir que l'ARC aurait dû constater un écart au moment de la première cotisation, puisqu'une somme de 13 500 \$ avait été prélevée en trop par rapport aux sommes déclarées.

[16] Enfin, le demandeur a soutenu que les motifs fournis à l'appui de la décision étaient insuffisants.

La norme de contrôle judiciaire

[17] Dans l'arrêt *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, [2008] 1 R.C.S. 190, 2008 CSC 9, (*Dunsmuir*), la Cour suprême du Canada a établi que la première étape du processus visant à

déterminer la norme de contrôle appropriée consiste à « vérifie[r] si la jurisprudence établit déjà de manière satisfaisante le degré de déférence correspondant à une catégorie de questions en particulier » (paragraphe 62).

[18] Dans la décision *Slau Ltd c. Canada (Agence du revenu du Canada)*, 2008 CF 1142, 336 F.T.R. 80, le juge Michael Kelen a statué, en se fondant sur la décision de la Cour d'appel fédérale dans *Lanno c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF 153, 334 N.R. 348, que la norme de contrôle applicable aux décisions discrétionnaires prises en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est celle de la décision raisonnable. Je souscris à cet avis.

[19] Ainsi, la décision que doit prendre la Cour a trait « à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel », ainsi qu'« à l'appartenance de la décision aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit » (*Dunsmuir*, paragraphe 47).

[20] Pour ce qui est des questions d'équité procédurale (telles que l'insuffisance des motifs à l'appui de la décision), il n'y a pas de norme de contrôle puisque la Cour est habituellement tenue d'intervenir si elle constate l'existence d'un manquement à cette obligation (*Sketchley c. Canada (Procureur général)*, 2005 CAF 404, [2006] 3 R.C.F.392).

Analyse

[21] La Cour ne peut reprocher au décideur de ne pas avoir pris en considération des observations qui ne lui avaient pas été soumises. Dans les présentes circonstances, il est clair que la demande formulée par les comptables du demandeur et celle formulée par le demandeur lui-même étaient fondées sur l'existence de circonstances exceptionnelles (c'est-à-dire le fait que le demandeur n'avait pas reçu le feuillet T4A), et que ces demandes ont été examinées sur cette base. De plus, il faut prendre en considération que le Comité de l'équité disposait, au moment où il a examiné la demande, non seulement du sommaire des faits, mais aussi de la lettre du demandeur du 27 août 2008 et de la documentation relative au premier examen administratif. En outre, étant donné que le sommaire des faits mettait l'accent sur les nouveaux éléments mis de l'avant par le demandeur dans sa lettre du mois d'août, il n'y avait pas lieu de reprendre les questions qui avaient déjà été examinées, telles que l'excellent dossier et l'historique d'observation fiscale assez bon du demandeur. Tous ces éléments avaient été soumis au décideur.

[22] Il n'y a tout simplement pas de motif valable de croire que le décideur n'a pas pris en considération toutes les observations de M. Smith. De plus, le décideur est présumé avoir pris en considération l'ensemble de la preuve qui lui a été soumise (*Woolaston c. Canada (Ministre de la Main-d'œuvre et de l'Immigration)*, [1973] R.C.S. 102; *Do c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2003 CFPI 432, 29 Imm. L.R. (3d) 98, paragraphe 35).

[23] Les allégations sur lesquelles le demandeur a le plus insisté à l'audience avaient trait à la justification de la pénalité (le caractère disproportionné de la pénalité, sa connaissance restreinte

de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, etc.). Le demandeur ne conteste pas le fait qu'il a omis de déclarer le revenu en cause. Il avance plutôt qu'il ne devrait pas être pénalisé pour cette omission puisqu'il n'avait aucunement l'intention d'éviter de payer son impôt. De plus, la position du demandeur revient en fait à affirmer qu'il incombe à d'autres (son comptable, son ancien employeur, l'ARC³) de s'assurer que sa déclaration de revenus est complète et exacte. Une telle position va totalement à l'encontre des principes sur lesquels repose notre régime fiscal. Le fait que l'ARC établisse de nouvelles cotisations n'autorise pas les Canadiens à se dérober à leurs obligations en matière d'autocotisation et d'autodéclaration.

[24] Comme l'a signalé le juge Luc Martineau dans la décision *Northview Apartments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2009 CF 74, « [l]e régime fiscal repose sur l'autocotisation et l'autodéclaration, dont sont responsables les contribuables envers l'ARC » (paragraphe 11). La pénalité infligée au demandeur dans la présente affaire vise à constituer une conséquence significative pour l'omission de faire preuve de diligence dans l'autocotisation et l'autodéclaration des revenus à l'ARC. Dans les présentes circonstances, l'intention n'a aucune pertinence, pas plus que la proportionnalité de la pénalité par rapport à l'impôt, puisque les législatures ont choisi de lier la pénalité au revenu que le contribuable a omis de déclarer, et cette omission de déclarer est le comportement que la pénalité vise à sanctionner⁴.

³ Le demandeur conteste les intérêts sur arriérés en soutenant que : l'ARC aurait dû effectuer sa nouvelle cotisation plus tôt; son employeur aurait dû utiliser le taux d'imposition approprié; et c'était ses comptables qui étaient au fait de la loi.

[25] À la lumière des paragraphes 35 et suivants de la circulaire, il est clair qu'un contribuable ne peut fonder sa demande d'allègement sur les erreurs commises par ses représentants – ses comptables – à moins d'être en mesure de prouver que les circonstances sont exceptionnelles au point de justifier l'allègement malgré ce principe. De toute manière, on ne sait trop comment le fait que le demandeur ait recouru à des comptables peut être pertinent en l'espèce, puisqu'il a omis de les aviser ou de leur fournir quelque renseignement que ce soit concernant le revenu signalé dans son bordereau de paie du 15 novembre 2006.

[26] Bien qu'il soit vrai que le sommaire des faits contient des inexactitudes (par exemple, la durée de la période d'emploi à Sierra Systems), le demandeur n'a pas démontré leur répercussion sur la décision contestée. Le bordereau de paie du demandeur du 15 novembre 2006, et son relevé d'emploi de Sierra Systems, du 11 novembre 2006, indiquent tous les deux que la somme de 45 000 \$ est une indemnité de départ, alors qu'elle est désignée comme étant une indemnité de retraite sur le feuillet T4A. À l'audience, il est ressorti clairement que cette distinction n'a aucune incidence sur l'obligation du demandeur de déclarer la somme à titre de revenu ou sur le taux d'imposition applicable. De plus, la durée de la période de service du demandeur est elle aussi dépourvue d'effet sur l'obligation de déclarer et sur le calcul des pénalités applicables pour omission de déclarer.

⁴ L'erreur qu'aurait commise l'employeur est dépourvue de pertinence. Même si l'employeur avait prélevé tout l'impôt exigible, l'ARC aurait pu tout de même imposer une pénalité pour l'omission de déclarer le revenu, le cas échéant.

[27] En ce qui a trait aux renseignements dans le sommaire des faits que le demandeur qualifie de considérations dépourvues de pertinence, particulièrement le fait qu'il n'a jamais réclamé le feuillet T4A manquant, la Cour ne souscrit pas à l'avis qu'il s'agit d'une considération sans pertinence. Le demandeur a soutenu qu'il ne pouvait manifestement pas réclamer le feuillet T4A manquant puisque son employeur n'avait jamais indiqué qu'il en recevrait un et que sa connaissance insuffisante de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne lui permettait pas de prévoir qu'il devait recevoir ce feuillet. Bien que cela soit possible, le demandeur aurait dû s'apercevoir que la somme de 45 000 \$ qu'il avait reçue ne figurait pas sur son feuillet T4 et, surtout, sur sa déclaration de revenus. S'il avait fait preuve de diligence en s'acquittant de ses obligations en matière d'autocotisation, il aurait signalé le fait à ses comptables ou à son employeur et, en fin de compte, à l'ARC. Qu'il ait négligé de le faire est une considération pertinente dans les circonstances.

[28] Il n'y a aucune preuve que le décideur (à distinguer de l'auteur du sommaire des faits) a manqué d'impartialité. Il n'y a pas lieu d'examiner cette question davantage.

[29] Ayant examiné tous les faits présentés au décideur dans leur contexte, la conclusion selon laquelle il n'y avait pas de circonstances exceptionnelles empêchant la déclaration du revenu en cause n'était pas déraisonnable. Compte tenu de la justification avancée pour la demande d'examen administratif, il n'était pas nécessaire de fournir des motifs plus détaillés.

[30] La demande de contrôle judiciaire est rejetée.

JUGEMENT

LA COUR STATUE que :

La présente demande de contrôle judiciaire est rejetée, avec dépens.

« Johanne Gauthier »

Juge

Traduction certifiée conforme
Mario Lagacé, jurilinguiste