

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20091119

Dossier : A-217-08

Référence : 2009 CAF 341

**CORAM : LE JUGE EVANS
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

CAROLE PECHET

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Edmonton (Alberta), le 7 octobre 2009

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 19 novembre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT :

LA JUGE TRUDEL

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE EVANS
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON**

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20091119

Dossier : A-217-08

Référence : 2009 CAF 341

CORAM : LE JUGE EVANS
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON
LA JUGE TRUDEL

ENTRE :

CAROLE PECHET

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE TRUDEL

Contexte

[1] La Cour statue sur l'appel d'un jugement, en date du 11 avril 2008, par lequel la juge Valerie Campbell (la juge) a rejeté les appels interjetés par M^{me} Pechet à l'égard des avis de nouvelle cotisation établis le 3 avril 2003 en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi) pour les années d'imposition 1997, 1998, 1999, 2000 et 2001. La décision frappée d'appel est publiée sous l'intitulé *Pechet c. La Reine*, 2008CCI208.

[2] L'appel porte sur les droits et les obligations prévus par la Loi dans le cas d'une personne non-résidente qui perçoit au Canada des loyers payés par un résident canadien et sur l'interaction de ces droits et obligations avec ceux des résidents canadiens. Les dispositions de la Loi qui nous intéressent en l'espèce se trouvent à la partie XIII, intitulée *Impôt sur le revenu de personnes non-résidentes provenant du Canada*, et elles sont reproduites en annexe aux présents motifs dans leur rédaction en vigueur au cours des années en cause.

[3] On peut expliquer comme suit le régime législatif que l'on trouve à la partie XIII de la Loi :

- La partie XIII de la Loi commence par une disposition d'assujettissement à l'impôt (l'article 212). La disposition qui nous intéresse en l'espèce est l'alinéa 212(1)d), qui frappe d'un impôt sur le revenu de 25 p. 100 le revenu locatif reçu par une personne non-résidente d'une personne résidant au Canada pour l'utilisation, ou l'obtention du droit d'utiliser, au Canada, des biens appartenant à la personne non-résidente.
- Bien que ce soit la personne non-résidente qui est assujettie à l'impôt prévu à la partie XIII, le paragraphe 215(1) exige que l'impôt payable par le non-résident soit retenu à la source par le résident canadien et qu'il soit remis sans délai au receveur général du Canada.
- Le résident canadien qui omet de retenir et de remettre une somme est tenu de verser, à titre d'impôt sous le régime de la partie XIII, au nom du non-résident, la totalité de la somme qui aurait dû être déduite ou retenue (à charge par lui de la recouvrer plus tard du

non-résident (paragraphe 215(6)). Le résident canadien est également passible d'une pénalité, aux termes du paragraphe 227(8), et doit payer des intérêts, aux termes du paragraphe 227(8.3), sur les montants qui auraient dû être déduits ou retenus.

- Bien qu'elle ne soit pas passible de la pénalité, la personne non-résidente est solidairement tenue avec le résident canadien au paiement des intérêts payables sur les montants qui n'ont pas été déduits ou retenus (paragraphe 227(8.1) de la Loi).
- En vertu du paragraphe 227(10), le ministre peut, en tout temps, établir une cotisation pour les montants payables en vertu des paragraphes (8.1) ou (8.3).

[4] L'exposé qui précède serait incomplet si on ne mentionnait pas l'obligation faite au non-résident de déclarer ses revenus locatifs et du choix de paiement offert à la partie XIII. C'est ici que le paragraphe 216(1) de la Loi entre en jeu.

[5] Le paragraphe 216(1) permet à un non-résident, dans les deux ans suivant la fin de l'année au cours de laquelle il a reçu le revenu en cause, de produire une déclaration et de payer l'impôt prévu à la partie I sur le revenu net provenant des biens immeubles situés au Canada au lieu de payer l'impôt de 25 p. 100 prévu à la partie XIII sur le montant brut, comme l'exige l'article 212. Dans la plupart des cas, la différence entre l'impôt prévu à la partie XIII remis par le résident canadien et l'impôt établi en vertu de la partie I par suite de la production d'une déclaration conformément à l'article 216 se traduira plus tard par un remboursement au non-résident.

[6] Dans le cas qui nous occupe, l'appelante a choisi de produire une déclaration conformément à l'article 216 dans les circonstances relatées par la juge au paragraphe 2 de ses motifs :

[2] [...] l'appelante était une personne non-résidente du Canada au cours des années d'imposition pertinentes. Elle détenait une participation de 50 p. 100 dans une société de personnes qui était propriétaire d'un bien locatif commercial situé à Edmonton, en Alberta. L'appelante a reçu sa part des loyers versés à la société de personnes, mais aucun montant n'a été retenu ni remis en application de la partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi). Le 29 mai 2002, l'appelante a produit des déclarations de revenus conformément au paragraphe 216(1) pour les années d'imposition 1997 à 2001, lesquelles déclarations montraient que l'appelante ne devait aucun montant relatif à l'impôt de la partie I à l'égard de l'une ou l'autre de ces années d'imposition. Des avis de cotisation en date du 3 avril 2003 ont été établis à l'encontre de l'appelante relativement à la retenue d'impôt de la partie XIII et à l'arriéré d'intérêts afférent à cette retenue que l'appelante aurait été tenue de payer si les déclarations visées à l'article 216 n'avaient pas été produites. De plus, des nouvelles cotisations visant à annuler la retenue d'impôt de la partie XIII, mais non les arriérés d'intérêts, ont été établies également le 3 avril 2003 (motifs du jugement, au paragraphe 2).

[7] Le montant en jeu d'arriéré d'intérêts afférent à la retenue qui a été calculé en vertu de la partie XIII se chiffre à 4 518,58 \$ (exposé conjoint des faits, dossier d'appel, page 33, paragraphe 13).

Dispositions pertinentes du paragraphe 216(1)

[8] Par souci de commodité et pour faciliter la compréhension des arguments des parties, je reproduis seulement les dispositions nécessaires du paragraphe 216(1), dont les mots clés sont « dès lors » et « au lieu de » :

Choix relatif aux loyers et redevances forestières

216. (1) Dans le cas où une somme a été versée au cours d'une année

Alternatives re rents and timber royalties

216. (1) Where an amount has been paid during a taxation year to a non-

d'imposition à une personne non-résidente ou à une société de personnes dont elle était un associé,	resident person or to a partnership of which that person was a member
[...]	...
elle peut,	that person may,
[...]	...
produire sur formulaire prescrit une déclaration de revenu en vertu de la partie I,	file a return of income under Part I
[...]	...
la personne non-résidente est <u>dès lors</u> tenue, <u>au lieu de</u> payer l'impôt en vertu de la présente partie sur ce montant, de payer l'impôt en vertu de la partie I pour l'année comme si :	and the non-resident person shall, ... <u>thereupon</u> be liable, <u>in lieu of</u> paying tax under this Part on that amount, to pay tax under Part I for the year as though
[...]	...
(je souligne)	(emphasis added)

Thèse des parties

[9] La thèse de l'appelante est la suivante :

[TRADUCTION] ... Une fois ses déclarations de revenus produites conformément à la partie I, l'appelante était, aux termes du paragraphe 216(1), tenue de payer l'impôt sur le revenu en vertu de la partie I *à la place ou au lieu de* tout impôt payable en vertu de la partie XIII, réduisant ainsi à néant tout impôt sur le revenu que l'appelante était tenue de payer en vertu de la partie XIII (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 38).

[10] Il s'ensuit que si l'appelante n'était pas tenue de payer l'impôt en vertu de la partie XIII par suite du choix qu'elle avait exercé conformément au paragraphe 216(1), le résident canadien n'avait aucune obligation de retenir et de remettre quelque montant que ce soit en vertu du paragraphe 215(1). En conséquence, ni le résident canadien ni l'appelante n'étaient tenus de payer l'arriéré d'intérêts sur les retenues. L'appelante adopte donc le point de vue que la juge a

commis une erreur, étant donné qu'elle aurait dû annuler les nouvelles cotisations et accueillir les appels.

[11] À l'instruction de l'appel interjeté par l'appelante devant notre Cour, l'intimée ne s'est pas opposée à la définition que l'appelante propose de l'expression *au lieu de*. L'intimée a admis que cette expression signifiait [TRADUCTION] « *à la place de* », « *plutôt que* ou *en remplacement de* ».

[12] Les parties ne s'entendent cependant pas sur les conséquences du choix exercé en vertu du paragraphe 216(1). L'appelante affirme que l'obligation du non-résident de payer l'impôt en vertu de la partie XIII est tout simplement éliminée ou éteinte une fois que ce choix a été exercé (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 39). L'intimée, en revanche, fait valoir que le paragraphe 216(1) est axé sur le paiement de l'impôt, écartant ainsi l'idée avancée par l'appelante suivant laquelle [TRADUCTION] « l'obligation fiscale prévue à la partie XIII est, en raison du dépôt d'une déclaration conformément à l'article 216, nulle *ab initio* » (mémoire des faits et du droit de l'intimée, au paragraphe 21).

[13] La véritable question en est donc une de moment. À quel moment l'obligation fiscale du non-résident selon la partie XIII est-elle remplacée par l'obligation prévue à la partie I? Est-ce à compter de la date de la production de la déclaration de revenus pour une année d'imposition déterminée (« est dès lors tenue de payer l'impôt en vertu de la partie I »), comme le soutient l'intimée et l'a conclu la juge? Ou, comme l'affirme l'appelante, le choix offert par le paragraphe 216(1) rend-il la partie XIII totalement inapplicable en ce qui concerne l'année d'imposition en

cause, mettant ainsi fin à toutes les obligations normalement imposées au non-résident aux termes de cette partie de la Loi?

[14] Les réponses à ces questions soulèvent un doute de plus en ce qui concerne le rôle du résident canadien dans le régime que nous venons d'exposer.

[15] À l'audience, l'appelante a admis que l'article 216 de la Loi ne dispense pas le résident canadien de ses obligations en matière de retenue et de remise. C'est cependant tout ce que l'appelante est disposée à admettre. Fidèle à la thèse qu'elle défend, l'appelante s'est empressée d'ajouter qu'un manquement, de la part du résident canadien, à ses obligations n'entraînerait pas toujours des conséquences pour le non-résident.

[16] D'ailleurs, il n'y aurait aucune conséquence lorsque le non-résident choisit de produire une déclaration en vertu du paragraphe 216(1). En pareil cas, le paragraphe 227(8.1) ne s'appliquerait pas et l'appelante ne serait pas tenue de payer l'arriéré d'intérêts sur les retenues. Sinon, ajoute l'appelante, son obligation fiscale ainsi que celle du résident canadien relativement au paiement de l'impôt sur le revenu prévu à la partie XIII [TRADUCTION] « continueraient à exister *ad infinitum*, par application du paragraphe 215(6), étant donné que cette obligation repose seulement sur la question de savoir si le résident canadien s'est conformé aux obligations que lui impose le paragraphe 215(1) en matière de retenues » (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 57).

[17] Suivant l'appelante, cet impôt sur le revenu perpétuel imposé en vertu de la partie XIII ferait également en sorte que tant le résident canadien (en vertu de la partie I) que le non-résident (en vertu de la partie XIII) seraient assujettis au paiement d'un impôt sur un revenu ayant la même provenance (les loyers). En conséquence, les intérêts prévus à la partie XIII continueraient à s'accumuler indéfiniment. De même, l'arriéré d'intérêts dû par le résident canadien continuerait lui aussi à s'accumuler pour une période indéterminée, car [TRADUCTION] « aucun montant de l'impôt dû en vertu de la partie XIII ne serait jamais payé au receveur général ni par le [résident canadien] pour le compte du non-résident [ni] par le non-résident après la production de la déclaration prévue à l'article 216 » (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 58). Ainsi, [TRADUCTION] « la façon la plus raisonnable d'interpréter le paragraphe 227(8.3) serait de conclure qu'aucun impôt sur le revenu prévu à la partie XIII n'est jamais payable pour l'application de l'article 215 une fois que la déclaration prévue à l'article 216 a été produite » (*idem*, au paragraphe 59).

[18] L'appelante soutient enfin que la coexistence de l'obligation fiscale prévue à la partie I et de celle que prévoit la partie XIII se traduirait [TRADUCTION] « par une double imposition de l'arriéré d'intérêts, la première fois sur l'impôt impayé prévu à la partie XIII et, la seconde fois, sur l'impôt impayé prévu à la partie I à compter de la date à laquelle la déclaration devait être produite » (*idem*, au paragraphe 61).

Décision de la Cour de l'impôt

[19] Saisie de ces arguments, la juge a examiné l'interrelation entre l'obligation de retenue et de remise faite au résident canadien par le paragraphe 215(1) et le droit de l'appelante de se prévaloir, en vertu de l'article 216, du choix de produire la déclaration prévue à la partie I (motifs du jugement, aux paragraphes 6 et 7).

[20] Pour ce faire, la juge s'est livrée à un exercice d'interprétation législative en utilisant l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique proposée dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601. Interpréter les dispositions que l'on trouve à la partie XIII de la Loi était la bonne façon d'aborder la question en litige en l'espèce.

[21] S'agissant de son analyse textuelle, la juge a conclu que les mots « au lieu de » « sous-entendent le maintien en vigueur de [l'impôt prévu à la partie XIII], lequel peut être remplacé » (motifs du jugement, au paragraphe 11). Elle rejetait ainsi l'argument de l'appelante suivant lequel l'article 216 « [a] pour effet de créer un régime d'imposition subsidiaire par rapport à celui de la partie XIII » (motifs du jugement, au paragraphe 12). Elle a plutôt estimé que « le paragraphe 216(1) prévoit uniquement une autre possibilité limitée quant au calcul de l'impôt dont les personnes non-résidentes peuvent être redevables et qu'elles doivent finalement payer à l'égard de leur obligation fiscale découlant de la partie XIII » (motifs du jugement, au paragraphe 17).

[22] Dans le cadre de son analyse contextuelle, la juge a examiné, puis rejeté, les comparaisons faites par l'appelante entre l'expression « au lieu de » que l'on trouve dans la version française de plusieurs des dispositions de la Loi et les mots « *in lieu of* » ou « *instead of* » dans la version anglaise des mêmes dispositions (motifs du jugement, aux paragraphes 18 à 20).

[23] La juge a estimé que l'expression « au lieu de » devait être interprétée en tenant également compte de l'expression « dès lors », ce qui « donne à penser que les événements antérieurs ne seraient pas touchés par la production subséquente de la déclaration visée au paragraphe 216(1), ce qui signifie que des intérêts s'accumuleraient, à tout le moins jusqu'à la date de production de la déclaration » (motifs du jugement, au paragraphe 15).

[24] La juge a discuté de l'argument de l'appelante au sujet de l'accumulation perpétuelle dans le cadre de son analyse contextuelle. Reconnaisant la difficulté associée à l'élimination de l'arriéré d'intérêts et des intérêts accumulés sur cet arriéré une fois que la déclaration de revenus prévue au paragraphe 216(1) a été produite, la juge a accepté que, sous le régime de la Loi « [...] les intérêts sur les montants prévus au paragraphe 215(1) ne continueraient pas à s'accumuler après le règlement de la dette fiscale finale » (motifs du jugement, au paragraphe 22). Cette solution ne supprimerait cependant pas l'arriéré d'intérêts exigible à ce moment-là et n'empêcherait pas les intérêts de s'accumuler sur cet arriéré.

[25] La juge a néanmoins rejeté les arguments de l'appelante de la façon suivante :

Il semblerait que le législateur ait décidé consciemment de ne pas inclure de dispositions prévoyant un allègement. Le législateur veut que la personne qui réside au Canada et qui paie des loyers à une personne non-résidente retienne certains montants prescrits de ces loyers et les remette sans délai au receveur général afin que le ministre bénéficie temporairement de ces montants. Étant donné qu'aucune disposition analogue ne figure dans la Loi ou dans le Règlement à l'égard des résidents canadiens qui versent des montants directement à des personnes non-résidentes, cela donne à penser que les résidents doivent dans tous les cas retenir et remettre les montants prévus au paragraphe 215(1) (motifs du jugement, au paragraphe 23).

[26] Après avoir terminé son analyse contextuelle, la juge s'est interrogée sur l'objet visé par les articles examinés. Elle a conclu que l'objet qui sous-tend les dispositions en cause était d'imposer à l'auteur du paiement qui réside au Canada l'obligation de retenir et de remettre l'impôt dû sur tous les montants faits au non-résident sans égard à la situation fiscale du non-résident, et ce, « afin que le receveur général ne soit pas tenu d'assurer la conformité à la Loi » (motifs du jugement, au paragraphe 26). À son avis, éliminer « rétroactivement » l'obligation de retenir et de remettre certains montants à la suite du choix prévu au paragraphe 216(1) risquerait d'inciter « les contribuables [...] à ne pas respecter les exigences de la Loi, ce qui introduirait dans le régime un risque et de l'incertitude non voulus » (motifs du jugement, au paragraphe 26).

[27] La juge a enfin fait observer que « [l]'appelante n'est pas tenue de payer des intérêts parce qu'elle a retenu des sommes d'argent qui appartenaient au ministre; elle est plutôt solidairement responsable des intérêts afférents aux montants prévus au paragraphe 215(1) que [le résident

canadien] n'a pas retenus et remis comme l'exigent les dispositions pertinentes de la Loi » (motifs du jugement, aux paragraphes 24 et 31).

Question en litige et norme de contrôle

[28] La question à trancher est celle de savoir si la juge a mal interprété les dispositions applicables de la Loi en statuant sur les appels de M^{me} Pechet. L'interprétation de la Loi est une question de droit à laquelle s'applique la norme de la décision correcte.

[29] La principale question à trancher dans le présent appel est la même que celle qui était posée au tribunal de première instance : quelles incidences la production d'une déclaration de revenus visée à l'article 216 par un non-résident a-t-elle sur la détermination de l'obligation fiscale de ce non-résident selon la partie XIII? (motifs du jugement, au paragraphe 7).

Analyse

[30] Je souscris dans l'ensemble au raisonnement suivi par la juge de la Cour de l'impôt et j'arrive à la même conclusion qu'elle : l'interprétation que l'appelante donne aux dispositions législatives applicables de la Loi va à l'encontre de la volonté du législateur en ce qui concerne l'imposition des personnes non-résidentes.

[31] J'estime par ailleurs que l'économie générale de la Loi n'appuie pas la thèse de l'appelante suivant laquelle le non-résident devrait être considéré comme n'ayant jamais été un contribuable

pour l'application de la partie XIII, dès lors qu'une déclaration de revenus a été produite à la suite du choix prévu par la Loi.

[32] Outre le régime prévu à la partie XIII que je viens d'exposer (au paragraphe 3 des présents motifs), la Loi prévoit un second régime distinct selon lequel les non-résidents qui exploitent une entreprise au Canada sont imposables en vertu de la partie I sur leurs revenus d'entreprise provenant du Canada (paragraphe 2(3) et articles 115 et suivants de la Loi). En pareil cas, les non-résidents déterminent eux-mêmes leur obligation fiscale sous le régime de la partie I, laquelle obligation est calculée de la même manière que pour les résidents canadiens à cette réserve près que l'impôt ne frappe que les revenus de source canadienne.

[33] Le régime prévu à la partie XIII par le législateur impose uniquement un impôt particulier (taux fixe de 25 p. 100 du montant brut), mais il prévoit également comment cet impôt doit être perçu. [TRADUCTION] « Le mécanisme de la retenue d'impôt est le seul moyen réaliste d'imposer le revenu des non-résidents qui n'exploitent pas une entreprise au Canada » (Krishna, Vern, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 9^e éd., Toronto, Thomson Carswell, 2006, à la page 1405).

[34] Voici ce que le professeur Krishna écrit au sujet des retenues d'impôt :

[TRADUCTION]

Le régime de retenue d'impôt visant les revenus hors exploitation est un compromis délicat entre deux objectifs contradictoires. On veut imposer les non-résidents de manière équitable sans toutefois favoriser l'évasion fiscale.

[...]

Pour résoudre le conflit qui existe entre, d'une part, la faisabilité administrative et, d'autre part, l'équité envers les non-résidents, diverses dérogations au régime général d'imposition des revenus hors exploitation sont permises (*idem*, aux pages 1405 et 1406).

[35] Parmi ces dérogations ou rajustements, il y a lieu de mentionner les choix spéciaux qui permettent l'imposition des revenus nets tirés de loyers et d'autres biens.

[36] Dans ce contexte, j'estime que le paragraphe 216(1) permet simplement au non-résident de payer ses revenus de source canadienne ne provenant pas d'une entreprise sous le régime de la partie I, c'est-à-dire qu'il permet au non-résident de réclamer les déductions prévues à la partie I dont peuvent se prévaloir les résidents lorsqu'ils calculent leur revenu conformément à l'article 3. Le paragraphe 216(1) ne dispense pas le résident canadien de son obligation de retenue et de remise, ainsi que l'appelante l'a admis, ou des conséquences découlant de son défaut de le faire.

[37] En temps normal, le résident canadien remet sans délai l'impôt calculé au taux fixe, ce qui en pratique, se produira au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel le loyer a été payé au non-résident ou porté à son crédit (voir la Circulaire d'information 77-16R4), à moins que le non-résident ne respecte les conditions du paragraphe 216(4) et n'ait déposé auprès du ministre un engagement en la forme prescrite, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Les obligations du résident canadien en matière de retenue et de remise constituent un processus permanent qui est indépendant du choix du mode de paiement qu'exerce le non-résident en vertu du paragraphe 216(1) pour une année d'imposition déterminée. Ainsi que nous l'avons déjà dit,

ce choix peut être effectué dans les deux années qui suivent la fin de l'année au cours de laquelle le revenu en cause a été reçu.

[38] Indépendamment du choix qu'il a exercé pour une année d'imposition déterminée, le non-résident demeure un contribuable assujéti à la partie XIII. Le non-résident est la personne qui reçoit des revenus de source canadienne ne provenant pas d'une entreprise sur lesquels il est imposé et pour lesquels le législateur a adopté le régime général prévu à la partie XIII. Comme il se peut qu'il n'y ait pas d'actifs d'entreprise au Canada ou qu'aucun des actifs n'ait une valeur suffisante pour permettre de s'acquitter totalement de l'obligation fiscale, l'impôt qui est retenu équivaut à un impôt prépayé assurant que les non-résidents régis par la partie XIII remplissent les obligations fiscales que leur impose la Loi. Je ne souscris donc pas à la proposition de l'appelante suivant laquelle le choix qu'elle fait en vertu du paragraphe 216(1) sert de mécanisme d'option de retrait (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 34).

[39] Il me semble que l'interprétation que l'appelante fait de la Loi est fondée uniquement sur sa situation personnelle, celle d'une non-résidente qui s'est servie des dispositions de la Loi pour produire ses déclarations de revenus sous le régime de la partie I après avoir perçu des loyers pendant plusieurs années d'un résident canadien qui n'avait procédé à aucune retenue ou remise. En tant que non-résidente, l'appelante a bénéficié de ces retenues, mais par suite du choix qu'elle a exercé en vertu du paragraphe 216(1), elle désire se libérer de sa responsabilité solidaire en ce qui concerne l'arriéré de retenues parce qu'il s'avère qu'en fin de compte, son obligation fiscale, sous le régime de la partie I, est nulle.

[40] C'est dans ce contexte que l'appelante affirme que l'interprétation que la juge a faite des dispositions de la partie XIII a produit des résultats non souhaités.

[41] L'appelante reprend, aux paragraphes 57 à 61 de son mémoire des faits et du droit, la liste de ces résultats non souhaités, que j'ai déjà évoqués aux paragraphes 16 à 18 des présents motifs : caractère perpétuel de l'impôt sur le revenu de la partie XIII, accumulation des intérêts pour une période indéfinie et double imposition des intérêts. L'appelante fonde notamment son argumentation sur son interprétation des paragraphes 227(8.3) et 227(8.1), qui disposent :

Intérêts sur les montants non déduits ou non retenus	Interest on amounts not deducted or withheld
227. (8.3) La personne qui ne déduit pas ou ne retient pas un montant conformément aux paragraphes 135(3), 135.1(7), 153(1) ou 211.8(2) ou à l'article 215 doit payer au receveur général des intérêts sur ce montant calculés au taux prescrit :	227. (8.3) A person who fails to deduct or withhold any amount as required by subsection 135(3), 135.1(7), 153(1) or 211.8(2) or section 215 shall pay to the Receiver General interest on the amount at the prescribed rate, computed
...	...
<i>b)</i> s'il s'agit d'un montant visé aux paragraphes 135(3) ou 135.1(7) ou à l'article 215, pour la période commençant le jour où le montant aurait dû être déduit ou retenu et se terminant le jour de son paiement au receveur général;	<i>(b)</i> in the case of an amount required by subsection 135(3) or 135.1(7) or section 215 to be deducted or withheld, from the day on which the amount was required to be deducted or withheld to the day of payment of the amount to the Receiver General; and...
...	...
Solidarité	Joint and several liability
227. (8.1) Dans le cas où une personne ne	227. (8.1) Where a particular person has

déduit pas ou ne retient pas un montant conformément au paragraphe 153(1) ou à l'article 215 sur un montant payé à une personne qui ne réside pas au Canada, ces deux personnes sont solidairement tenues au paiement des intérêts payables par la première sur ce montant conformément au paragraphe 227(8.3).

failed to deduct or withhold an amount as required under subsection 153(1) or section 215 in respect of an amount that has been paid to a non-resident person, the non-resident person is jointly and severally liable with the particular person to pay any interest payable by the particular person pursuant to subsection 227(8.3) in respect thereof.

a) Caractère perpétuel de l'impôt sur le revenu prévu à la partie XIII (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 57)

[42] Cet argument doit être rejeté. J'abonde en effet dans le sens de la juge lorsqu'elle affirme que c'est au moment où la déclaration de revenus prévue à la partie I est produite qu'a lieu le changement en ce qui concerne l'obligation fiscale. Le contribuable cesse *dès lors* d'être assujetti à l'impôt prévu à la partie XIII. Il n'y a donc pas de période de temps pendant laquelle le non-résident est assujetti à payer simultanément l'impôt prévu aux deux parties sur des revenus provenant de la même source. Normalement, suivant le régime en question, les montants qui ont été retenus et remis par le résident canadien sous le régime de la partie XIII sont appliqués, aux termes du paragraphe 216(2), à la nouvelle obligation imposée au non-résident par la partie I et donnent lieu, en règle générale, à un remboursement.

b) Accumulation indéfinie des intérêts (mémoire des faits et du droit de l'appelante, aux paragraphes 58 à 60)

[43] Cet argument doit également être rejeté. Voici ce que la juge dit à ce sujet :

... L'appelante laisse entendre que [...] la seule façon d'empêcher les intérêts de s'accumuler indéfiniment est de payer les retenues prévues au paragraphe 215(1). Selon l'appelante, il est possible d'éviter ce résultat contraignant en ce qui a trait au

paragraphe 227(8.3) en concluant qu'aucun impôt prévu à la partie XIII ne serait exigible aux fins de l'article 215 après la production de la déclaration visée à l'article 216. Bien que l'appelante ait raison, l'opportunité ne constitue pas une règle d'interprétation législative. Pour empêcher que les intérêts s'accumulent indéfiniment, l'appelante serait tenue de payer les montants prévus au paragraphe 215(1) au nom de la personne résidant au Canada, d'imputer ces montants à l'impôt de la partie I qu'elle doit, au moyen du paragraphe 216(2), puis, finalement, d'obtenir un remboursement (également au moyen du paragraphe 216(2)) (motifs du jugement, au paragraphe 22).

[44] Là encore, j'abonde dans son sens, car c'est bien la façon dont fonctionne le régime.

Lorsque les montants retenus ne sont pas remis, le résident canadien doit payer les intérêts sur le montant impayé à compter de la date à laquelle les montants retenus auraient dû être remis jusqu'à la date de paiement; le non-résident demeure solidairement responsable du paiement des intérêts en question, qui sont à l'origine des nouvelles cotisations en litige. Bien qu'en principe les intérêts sur l'arriéré de retenues puissent s'accumuler indéfiniment, on ne trouve au dossier aucun élément de preuve qui permettrait de penser que le ministre a réclamé quelque montant que ce soit qui justifierait cet argument plutôt spéculatif de l'appelante.

[45] Le résident canadien qui n'a pas retenu et remis l'impôt à taux fixe ne le fera jamais, puisque l'argent a déjà été transmis au non-résident, ce qui permet certainement de comprendre pourquoi le ministre réclame l'arriéré d'intérêts accumulés sur les retenues jusqu'à la date à laquelle l'appelante a effectué le paiement.

[46] Quant aux intérêts prévus à la partie XIII, le choix que l'appelante a exercé en vertu du paragraphe 216(1) a eu pour effet de donner naissance à sa nouvelle obligation de payer l'impôt sous le régime de la partie I de la Loi. À partir de ce moment-là, l'appelante ne devait plus

l'impôt calculé conformément à la partie XIII sur le revenu brut tiré de ses biens locatifs. Il s'ensuit donc forcément que le nouveau revenu net est devenu le nouveau capital prévu sous le régime de la partie I. Le choix qu'elle a exercé n'a toutefois pas eu d'incidences sur son obligation solidaire de payer les intérêts sous le régime de la partie XIII.

[47] En tout état de cause, comme l'intimée le soutient, si le ministre avait réclamé, une fois que l'appelante avait exercé son choix, le paiement des intérêts sur le *capital* dû en vertu de la partie XIII avant le choix, l'appelante aurait pu soutenir qu'elle ne devait plus d'impôt sous le régime de la partie XIII et elle aurait pu invoquer un moyen de défense fondé sur la définition souvent citée du terme « intérêts » proposée par le juge Rand, laquelle définition [TRADUCTION] « suppose que l'intérêt se rapporte au principal ou à l'obligation de payer une somme d'argent. En fait, sans cette structure relationnelle et quelle que soit la base du calcul ou de la détermination du montant, aucune obligation de faire un paiement en espèces ou en nature ne peut être réputée être une obligation de payer de l'intérêt » (*Reference Re : Farm Security Act 1944 (Saskatchewan)* S.6, [1947] R.C.S. 394, à la page 412; *Coughlan c. La Reine*, [2001] 4 C.T.C. 2004 au paragraphe 14) (non souligné dans l'original).

c) Double imposition des intérêts (mémoire des faits et du droit de l'appelante, au paragraphe 61)

[48] Pour les mêmes raisons, ce dernier argument doit lui aussi être rejeté.

Conclusion

[49] Mon examen des dispositions législatives applicables me convainc que ces dispositions forment un régime intégré qui s'applique aux non-résidents régis par la partie XIII de la Loi. Lorsqu'on les interprète à la lumière des régimes prévus par la Loi, ces dispositions contribuent toutes à atteindre l'objectif visé, qui est d'assurer le règlement de la dette fiscale des non-résidents. Cette interprétation permet d'assurer la réalisation de l'objet de la Loi « selon son esprit, son sens et son objet » (*Loi d'interprétation* (L.R.C., 1985, ch. I-21), article 10).

[50] Je rejetterais par conséquent l'appel. Comme l'intimée ne réclame pas de dépens, aucuns dépens ne devraient être adjugés.

« Johanne Trudel »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

John M. Evans, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Carolyn Layden-Stevenson, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Sandra de Azevedo, LL.B.

ANNEXE

Loi de l'impôt sur le revenu (1985, ch. 1
(5e suppl.))

Income Tax Act (1985, c. 1 (5th Supp.))

PARTIE XIII

PART XIII

Impôt

Tax

212. (1) Toute personne non-résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25 % sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui paie ou porte à son crédit, ou est réputée en vertu de la partie I lui payer ou porter à son crédit, au titre ou en paiement intégral ou partiel : ...

212. (1) Every non-resident person shall pay an income tax of 25% on every amount that a person resident in Canada pays or credits, or is deemed by Part I to pay or credit, to the non-resident person as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of, ...

d) du loyer, de la redevance ou d'un paiement semblable, y compris, sans préjudice de la portée générale de ce qui précède, un paiement fait :

(d) rent, royalty or similar payment, including, but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment

...

...

Déduction et paiement de l'impôt

Withholding and remittance of tax

215. (1) La personne qui verse, crédite ou fournit une somme sur laquelle un impôt sur le revenu est exigible en vertu de la présente partie, ou le serait s'il n'était pas tenu compte du paragraphe 216.1(1), ou qui est réputée avoir versé, crédité ou fourni une telle somme, doit, malgré toute disposition contraire d'une convention ou d'une loi, en déduire ou en retenir l'impôt applicable et le remettre sans délai au receveur général au nom de la personne non-résidente, à valoir sur l'impôt, et l'accompagner d'un état selon le formulaire prescrit.

215. (1) When a person pays, credits or provides, or is deemed to have paid, credited or provided, an amount on which an income tax is payable under this Part, or would be so payable if this Part were read without reference to subsection 216.1(1), the person shall, notwithstanding any agreement or law to the contrary, deduct or withhold from it the amount of the tax and forthwith remit that amount to the Receiver General on behalf of the non-resident person on account of the tax and shall submit with the remittance a statement in prescribed form.

...

Assujettissement à l'impôt

(6) Lorsqu'une personne a omis de déduire ou de retenir, comme l'exige le présent article, une somme sur un montant payé à une personne non-résidente ou porté à son crédit ou réputé avoir été payé à une personne non-résidente ou porté à son crédit, cette personne est tenue de verser à titre d'impôt sous le régime de la présente partie, au nom de la personne non-résidente, la totalité de la somme qui aurait dû être déduite ou retenue, et elle a le droit de déduire ou de retenir sur tout montant payé par elle à la personne non-résidente ou portée à son crédit, ou par ailleurs de recouvrer de cette personne non-résidente toute somme qu'elle a versée pour le compte de cette dernière à titre d'impôt sous le régime de la présente partie.

NOTE : Les dispositions d'application ne sont pas incluses dans la présente codification; voir les lois modificatives appropriées. L.R. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), art. 215; 1994, ch. 7, ann. II, art. 177; 1999, ch. 22, art. 77; 2001, ch. 17, art. 174.

Choix relatif aux loyers et redevances forestières

216. (1) Dans le cas où une somme a été versée au cours d'une année d'imposition à une personne non-résidente ou à une société de personnes dont elle était un associé, au titre ou en paiement intégral ou partiel de loyers de biens immeubles

...

Liability for tax

(6) Where a person has failed to deduct or withhold any amount as required by this section from an amount paid or credited or deemed to have been paid or credited to a non-resident person, that person is liable to pay as tax under this Part on behalf of the non-resident person the whole of the amount that should have been deducted or withheld, and is entitled to deduct or withhold from any amount paid or credited by that person to the non-resident person or otherwise recover from the non-resident person any amount paid by that person as tax under this Part on behalf thereof.

NOTE: Application provisions are not included in the consolidated text; see relevant amending Acts. R.S., 1985, c. 1 (5th Supp.), s. 215; 1994, c. 7, Sch. II, s. 177; 1999, c. 22, s. 77; 2001, c. 17, s. 174.

Alternatives re rents and timber royalties

216. (1) Where an amount has been paid during a taxation year to a non-resident person or to a partnership of which that person was a member as, on account of, in lieu of payment of or in satisfaction of, rent on real property in Canada or a

situés au Canada ou de redevances forestières, cette peut, dans les deux ans suivant la fin de l'année ou, si elle a fait parvenir au ministre l'engagement visé au paragraphe (4) pour l'année, dans les six mois suivant la fin de l'année, produire sur formulaire prescrit une déclaration de revenu en vertu de la partie I pour une personne résidant au Canada pour l'année. Indépendamment de son obligation de payer l'impôt payable par ailleurs en vertu de la partie I, la personne non-résidente est dès lors tenue, au lieu de payer l'impôt en vertu de la présente partie sur ce montant, de payer l'impôt en vertu de la partie I pour l'année comme si :

a) elle était une personne résidant au Canada et non exonérée de l'impôt en vertu de l'article 149;

b) son revenu tiré de ses droits sur des biens immeubles, des avoirs forestiers et des concessions forestières situés au Canada ainsi que sa part du revenu tiré par une société de personnes dont elle était un associé de droits sur des biens immeubles, des avoirs forestiers et des concessions forestières situés au Canada constituaient sa seule source de revenu;

c) elle n'avait droit à aucune déduction sur son revenu pour le calcul de son revenu imposable;

d) elle n'avait droit à aucune déduction en application des articles 118 à 118.9 dans le calcul de son impôt payable pour

timber royalty, that person may, within 2 years (or, where that person has filed an undertaking described in subsection 216(4) in respect of the year, within 6 months) after the end of the year, file a return of income under Part I in the form prescribed for a person resident in Canada for that year and the non-resident person shall, without affecting the liability of the non-resident person for tax otherwise payable under Part I, thereupon be liable, in lieu of paying tax under this Part on that amount, to pay tax under Part I for the year as though

(a) the non-resident person were a person resident in Canada and not exempt from tax under section 149;

(b) the non-resident person's income from the non-resident person's interest in real property in Canada, timber resource properties and timber limits in Canada and the non-resident person's share of the income of a partnership of which the non-resident person was a member from its interest in real property in Canada, timber resource properties and timber limits in Canada were the non-resident person's only income;

(c) the non-resident person were entitled to no deductions from income for the purpose of computing the non-resident person's taxable income; and

(d) the non-resident person were entitled to no deductions under sections 118 to 118.9 in computing the non-resident

l'année en vertu de la partie I.

person's tax payable under Part I for the year.

...

...

Idem

Idem

216. (2) Lorsqu'une personne non-résidente a produit une déclaration de revenu en vertu de la partie I ainsi que le permet le présent article, le montant déduit, en vertu de la présente partie :

216. (2) Where a non-resident person has filed a return of income under Part I as permitted by this section, the amount deducted under this Part from

a) d'une part, sur les loyers de biens immeubles ou sur les redevances forestières qui lui sont payés;

(a) rent on real property or from timber royalties paid to the person, and

b) d'autre part, sur sa part du loyer de biens immeubles ou de redevances forestières versés à une société de personnes dont elle est un associé,

(b) the person's share of the rent on real property or from timber royalties paid to a partnership of which the person is a member

et remis au receveur général, est réputé avoir été payé au titre de l'impôt exigé par le présent article et toute partie du montant ainsi remis au receveur général en son nom au cours d'une année d'imposition en plus de l'impôt qu'elle est tenue de payer en vertu de la présente loi, pour l'année, doit lui être remboursé.

and remitted to the Receiver General shall be deemed to have been paid on account of tax under this section and any portion of the amount so remitted to the Receiver General in a taxation year on the person's behalf in excess of the person's liability for tax under this Act for the year shall be refunded to the person.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-217-08

INTITULÉ : Carole Pechet c.
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 7 octobre 2009

MOTIFS DU JUDGMENT : LA JUGE TRUDEL

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE EVANS
LA JUGE LAYDEN-
STEVENSON

DATE DES MOTIFS : Le 19 novembre 2009

COMPARUTIONS :

James Yaskowich POUR L'APPELANTE

Ernest Wheeler POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Felesky Flynn s.r.l. POUR L'APPELANTE
Edmonton (Alberta)

John H. Sims, c.r. POUR L'INTIMÉE
Sous-procureur général du Canada