

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20110613

**Dossiers : A-364-10
A-363-10**

Référence : 2011 CAF 200

**CORAM : LE JUGE LÉTOURNEAU
LA JUGE DAWSON
LE JUGE STRATAS**

A-364-10

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

CARROLL A. SPENCE

intimée

A-363-10

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

DAVID JOHN RATCLIFFE

intimé

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 8 juin 2011.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 13 juin 2011.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE LÉTOURNEAU

Y ONT SOUSCRIT :

LA JUGE DAWSON
LE JUGE STRATAS

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20110613

**Dossiers : A-364-10
A-363-10**

Référence : 2011 CAF 200

**CORAM : LE JUGE LÉTOURNEAU
LA JUGE DAWSON
LE JUGE STRATAS**

A-364-10

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

CARROLL A. SPENCE

intimée

A-363-10

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

DAVID JOHN RATCLIFFE

intimé

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE LÉTOURNEAU

Questions faisant l'objet de l'appel

[1] Les présents appels sont interjetés à l'encontre de la décision du juge Favreau de la Cour canadienne de l'impôt (le juge), dans laquelle il a accueilli avec dépens les appels des intimés à l'encontre de leurs nouvelles cotisations fondées sur la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 ch. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée (la Loi), pour les années d'imposition 2003, 2004 et 2005.

[2] D'emblée, je dois affirmer que le juge s'est senti obligé d'appliquer la décision *Detchon c. R.*, [1996] 1 C.T.C. 2475, de l'un de ses collègues, dans laquelle les faits sont semblables à ceux de l'espèce. Il appert qu'on n'a pas porté à son attention la décision de notre Cour dans *Schroter c. R.*, 2010 CAF 98, [2010] 4 C.T.C. 143.

[3] Par souci de clarté, je dois également ajouter que le juge a rendu un seul jeu de motifs pour les deux appels dont il a été saisi. Sa Majesté la Reine interjette appel de la conclusion du juge dans les deux dossiers. Conformément à l'ordonnance du juge Nadon, les deux appels ont été réunis devant notre Cour, un seul jeu de motifs sera versé au dossier principal (A-364-10) et une copie de ces motifs sera versée au dossier A-363-10.

[4] L'appelante soutient que la seule question faisant l'objet de l'appel est la quantification des avantages des intimés prévus à l'alinéa 6(1)a) de la Loi. À cet égard, l'appelante prétend que le juge aurait dû conclure que la valeur des avantages équivalait à leur juste valeur marchande. Le juge a plutôt appliqué la décision *Detchon* dans laquelle on avait conclu que la valeur des avantages équivalait au coût actuel du produit ou du service assumé par l'employeur.

[5] Dans leur mémoire des faits et du droit, les intimés soulèvent deux autres questions :

- a) L'avantage était-il accordé à eux en tant qu'employés ou profitait-il principalement à l'employeur?
- b) Les intimés ont-ils fait une acquisition importante leur ayant conféré un avantage économique?

[6] L'avocat de l'appelante s'est opposé aux questions soulevées par les intimés au motif qu'elles sont contraires aux admissions de faits sur lesquelles repose le procès et qu'elles constituent une rétractation de ces admissions. Après un échange entre l'avocat des intimés et les membres du tribunal, il a été entendu que la seule question dont nous sommes saisis est la valeur des avantages reçus par les intimés.

[7] Cela dit, je conclus qu'il n'y a aucune rétractation de l'admission selon laquelle les intimés ont reçu un avantage imposable. Autrement, il serait inutile d'analyser la valeur de l'avantage reçu à des fins d'imposition si l'avantage n'était pas imposable.

Les faits à l'origine du litige

[8] Les intimés enseignent dans une école Montessori à London, en Ontario. Grâce à leur emploi, ils ont pu inscrire leurs enfants à cette école en payant la moitié des droits de scolarité habituels. Pour les années d'imposition en cause, ils ont déclaré à titre d'avantage la différence entre les coûts indirects actuels par étudiant que l'école a assumés pour instruire les enfants et les droits de scolarité réduits qu'ils ont payés. Le ministre du Revenu national a établi une nouvelle cotisation à leur égard au motif que leur avantage équivalait à la juste valeur marchande de l'instruction, moins les droits qu'ils avaient payés.

[9] L'affaire s'est rendue devant la Cour canadienne de l'impôt sur le fondement de l'exposé conjoint des faits reproduit au paragraphe 2 des motifs du jugement du juge :

[2] Les appels ont été entendus sur preuve commune. Les parties aux appels ont convenu de déposer auprès de la Cour l'exposé conjoint des faits suivant :

[TRADUCTION]

1. au cours des années 2003, 2004 et 2005, les appelants ont travaillé comme enseignants à la Montessori House of Children située à London (Ontario) (l'« école »);

2. l'école accueille annuellement environ 400 enfants et leurs familles, grâce au concours de plus de 70 enseignants et autres employés à temps plein et à temps partiel. L'établissement principal de l'école offre des programmes à tous les niveaux depuis le préscolaire jusqu'au cycle intermédiaire, tandis que deux de ses établissements satellites, Westmount South et Whitehills North, offrent d'autres programmes préscolaires;
3. au cours des années 2003, 2004 et 2005, les enfants des appelants étaient inscrits à l'école;
4. les appelants n'ont aucun lien entre eux, et ni l'un ni l'autre n'a de lien de dépendance avec l'école;
5. les appelants ne sont pas des actionnaires de l'école et n'ont aucun droit de propriété dans l'école;
6. l'école a accordé un escompte de 50 % sur les frais de scolarité payés par tous les employés de l'école, dont les appelants, au titre de l'inscription des enfants des employés, dont les enfants des appelants, à l'école;
7. les appelants ont joui des avantages importants liés aux frais de scolarité réduits du fait de leur emploi;
8. l'école a joui d'avantages importants liés au fait que les enfants des appelants l'avaient fréquentée. Cela était avantageux pour elle en ce qui concerne le recrutement de nouveaux élèves par l'école et le maintien des élèves déjà inscrits;
9. l'école a considéré que les avantages dont avaient joui les appelants correspondaient à la différence entre le prix réduit que l'école exigeait des appelants et le coût de la fourniture de ses services d'enseignement selon ses propres calculs;
10. le montant des avantages dont les appelants ont joui selon les calculs de l'école a été inclus dans le revenu des appelants sur les feuillets T4 établis par l'école, et les appelants ont déclaré ce montant dans leurs déclarations de revenus pour les années d'imposition 2003, 2004 et 2005;
11. le coût de la fourniture des services d'enseignement à l'école correspond bien au montant déterminé par l'école;
12. le ministre a établi de nouvelles cotisations à l'égard des appelants de manière à majorer le montant de l'avantage imposable pour qu'il

corresponde au plein montant de l'escompte (50 % des frais de scolarité exigés des non-employés)[;]

13. Voici les montants des frais de scolarité habituels, de l'escompte accordé, de l'avantage déclaré et du rajustement de l'avantage imposable selon les nouvelles cotisations établies à l'égard des appelants :

Carroll A. Spence	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
Frais de scolarité habituels	9 400 \$	9 800 \$	5 250 \$
Escompte accordé	4 700 \$	4 900 \$	2 625 \$
<u>Avantage social déclaré</u>	<u>2 772 \$</u>	<u>2 654 \$</u>	<u>1 023 \$</u>
Rajustement de l'avantage imposable	1 928 \$	2 246 \$	1 602 \$

David John Ratcliffe	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
Frais de scolarité habituels	9 400 \$	9 800 \$	10 050 \$
Escompte accordé	4 700 \$	4 900 \$	5 025 \$
<u>Avantage social déclaré</u>	<u>2 772 \$</u>	<u>2 654 \$</u>	<u>2 271 \$</u>
Rajustement de l'avantage imposable	1 928 \$	2 246 \$	2 754 \$

14. La juste valeur marchande de l'escompte, si elle est déterminée par rapport aux frais de scolarité qui seraient payés relativement à un enfant dont le père ou la mère n'était pas employé par l'école, est égale au plein montant de l'escompte.

Analyse de la décision du juge

[10] À mon humble avis, le sort du présent appel repose sur la décision *Schroter*, précitée, de notre Cour. La question en litige en l'espèce n'est pas le coût que représente pour l'employeur le

fait d'accorder l'avantage aux employés. Il s'agit plutôt de la valeur de l'avantage reçu par les employés, c'est-à-dire le montant des droits de scolarité que les intimés auraient dû payer pour envoyer leurs enfants à l'école de leur employeur s'ils n'avaient pas enseigné à cette école. Il s'agit de la juste valeur marchande de l'avantage qu'ils ont reçu, moins évidemment le montant qu'ils ont payé pour les droits.

[11] Je conviens avec la professeure Kim Brooks que le coût de l'avantage pour l'employeur n'est pas le bon instrument pour évaluer la valeur de l'avantage. Bien que dans certaines situations, (voir, par exemple, *Stauffer c. R.*, [2002] 4 C.T.C. 2608, paragraphe 17) le coût puisse correspondre à la juste valeur marchande, ce n'est pas toujours le cas.

[12] Dans son article intitulé « Delimiting the Concept of Income: The Taxation of In-Kind Benefits », (2004) 49 *McGill L.J.* 255, la professeure Brooks écrit ce qui suit aux pages 274 et 275 :

[TRADUCTION]

Les employeurs peuvent souvent offrir aux employés des produits ou services qui ne leur coûtent presque rien. On prétend parfois que comme ces avantages sont offerts sans qu'il en coûte trop cher aux employeurs, ils ne devraient pas être imposés aux employés. Toutefois, il faut évidemment écarter cette analyse parce que c'est le revenu de l'employé qui est en litige. Le coût que représente pour l'employeur le fait d'offrir ces produits n'est pas pertinent quant à la question.

[...]

La méthode fondée sur « le coût pour l'employeur » suppose que la valeur de l'avantage pour l'employé sera égale au coût de l'avantage pour l'employeur. Ces suppositions empiriques sont inexactes. Les employés peuvent recevoir un important avantage personnel en raison des produits ou services offerts par leur

employeur même s'ils ne peuvent vendre les produits et services, et rien ne justifie de présumer que la valeur d'un avantage pour un employé devrait être d'une quelconque façon reliée à son coût pour l'employeur.

[13] Dans *Schroter*, la juge Dawson a examiné les principes et la jurisprudence applicables et les a appliqués à l'existence et à la quantification d'un avantage imposable au sens de l'alinéa 6(1)a) de la Loi. Elle a conclu ce qui suit aux paragraphes 47 et 48 de ses motifs :

[47] Le traitement égal des contribuables est facilité par l'évaluation à leur juste valeur marchande des avantages qu'ils reçoivent. Sur le plan administratif, l'Agence du revenu du Canada le reconnaît et fait savoir aux employeurs que s'il est impossible de déterminer la juste valeur marchande d'un permis de stationnement, aucun avantage ne doit être imputé à la rémunération d'un employé. Lorsqu'il est possible de déterminer cette juste valeur marchande, les employeurs doivent calculer la valeur de l'avantage en fonction de la juste valeur marchande du permis de stationnement, moins tout paiement que l'employé doit faire pour utiliser la place. Voir : Agence du revenu du Canada, *Guide de l'employeur – Avantages imposables et allocations imposables 2009*, T4130 (F) version 09.

[48] Étant donné l'équité inhérente à cette méthode d'évaluation et l'absence de preuve objective démontrant qu'une évaluation selon la juste valeur marchande serait d'une quelconque façon inappropriée en l'espèce, la juge de la Cour de l'impôt n'a pas commis d'erreur en évaluant le permis de stationnement à sa juste valeur marchande.

[14] À l'exception du fait que je souscris à ce point de vue, aucune preuve objective ne nous a été fournie démontrant que le recours à une évaluation fondée sur la juste valeur marchande est inapproprié en l'espèce. Au contraire, l'évaluation de la valeur fondée sur les coûts assumés par l'employeur préconisée par les intimés peut causer de l'injustice. Voici deux exemples.

[15] Admettons qu'un parent qui n'est pas enseignant et ayant un revenu de 50 000 \$ désire inscrire son enfant à l'école Montessori. Il paie des droits de scolarité de 10 000 \$. L'école assume un coût indirect de 7 000 \$ pour chaque place d'étudiant disponible. Ayant déboursé 10 000 \$, ce parent se retrouverait avec un revenu de 40 000 \$. Or, son revenu imposable serait de 50 000 \$.

[16] Admettons maintenant qu'un parent enseignant à l'école a un revenu de 45 000 \$. Il paie des droits de scolarité réduits de 5 000 \$. L'école assume un coût indirect de 7 000 \$. L'enseignant se retrouverait avec un revenu de 40 000 \$ après avoir déboursé 5 000 \$ pour les droits de scolarité.

[17] Si l'avantage imposable de cet enseignant était fondé sur le coût indirect de l'instruction pour l'école, moins les droits qu'il a payés (7 000 \$ - 5 000 \$), il serait imposé sur seulement 47 000 \$, soit son salaire plus l'avantage imposable. Il serait exactement dans la même situation que le parent non enseignant en ce qui a trait à l'argent qu'il détient après avoir payé les droits de scolarité et en ce qui a trait à l'instruction que son enfant a reçue. Pourtant, il serait imposé en fonction d'un revenu de 3 000 \$ de moins. Cette situation semble injuste.

[18] Si, toutefois, le parent enseignant était imposé sur les droits de scolarité qu'il a économisés, il devrait payer de l'impôt sur un total de 50 000 \$, soit son salaire plus l'avantage. Les deux parties seraient alors imposées à l'égard du même montant. Elles seraient ainsi imposées également pour les avantages égaux qu'elles ont reçus de leurs emplois respectifs.

Comme la juge Dawson l'a affirmé au paragraphe 47 de la décision *Schroter*, précitée, « [l]e traitement égal des contribuables est facilité par l'évaluation à leur juste valeur marchande des avantages qu'ils reçoivent ».

[19] Le tableau suivant illustre les deux scénarios :

	Revenu	Droits de scolarité payés par année	Coût pour l'école
Parent non enseignant	50 000 \$ <u>- 10 000 \$</u>	10 000 \$	7 000 \$
Revenu restant	40 000 \$		
Revenu imposable	50 000 \$		
	Revenu	Droits de scolarité payés par l'employé	Coût pour l'école
Parent enseignant	45 000 \$ <u>- 5 000 \$</u>	5 000 \$	7 000 \$
Revenu restant	40 000 \$		
Revenu imposable	47 000 \$	(45 000 \$ +	(7 000 \$ - 5 000 \$)

[20] L'avocat de l'appelante a fait valoir que le coût pour l'école dépend de nombreux facteurs, comme l'efficacité, les coûts indirects, les fournisseurs, etc., qui, j'en conviens, [TRADUCTION] « ne sont pas pertinents et n'ont aucune incidence sur la valeur de l'avantage imposable dont bénéficient les intimés » : mémoire des faits et du droit de l'appelante,

paragraphe 26. Il donne l'exemple suivant, lequel, je crois, illustre également l'injustice du traitement si la méthode fondée sur le coût pour l'employeur est utilisée :

[TRADUCTION]

Les droits de scolarité dans trois écoles sont de 10 000 \$. Chacune des écoles offre le même avantage, soit un escompte de 5 000 \$ à leurs employés. Le coût par étudiant pour une école est de 5 000 \$, l'autre est de 10 000 \$ et la dernière est de 11 000 \$. Selon la méthode adoptée par le juge de première instance, la valeur de l'escompte serait de 0 \$, 5 000 \$ ou 6 000 \$, même si chaque bénéficiaire a bénéficié du même avantage.

[21] Les intimés ont soutenu à l'audience que la valeur de l'avantage imposable aux employés devrait être déterminée par une mise en balance, je présume d'une façon compensatoire, de l'avantage pour l'employeur et de l'avantage pour les employés.

[22] Aucune source n'a été citée pour justifier cette proposition, et j'admets que je ne saurais trouver un fondement juridique et pratique à l'appui. En règle générale, un employeur cherche à obtenir un avantage lorsqu'il en confère un à un employé. Selon cette méthode, au lieu d'avoir à déterminer une seule valeur, soit la valeur de l'avantage pour l'employé, la cour devrait déterminer deux valeurs, c'est-à-dire celle également de l'avantage pour l'employeur.

Conclusion

[23] Pour ces motifs, j'accueillerais les appels sans frais comme l'a demandé l'appelante, annulerais la décision de la Cour canadienne de l'impôt et rejetterais les appels des intimés interjetés devant la Cour canadienne de l'impôt sans frais.

« Gilles Létourneau »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Eleanor R. Dawson, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

David Stratas, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Mylène Boudreau, B.A. en trad.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-364-10

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
CARROLL A. SPENCE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 8 juin 2011

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE LÉTOURNEAU

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE DAWSON
LE JUGE STRATAS

DATE DES MOTIFS : Le 13 juin 2011

COMPARUTIONS :

Charles Camirand POUR L'APPELANTE

David J. Thompson POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Myles J. Kirvan POUR L'APPELANTE
Sous-procureur général du Canada

David J. Thompson, avocats, s.r.l. POUR L'INTIMÉE
London (Ontario)

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-363-10

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
DAVID JOHN RATCLIFFE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 8 juin 2011

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE LÉTOURNEAU

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE DAWSON
LE JUGE STRATAS

DATE DES MOTIFS : Le 13 juin 2011

COMPARUTIONS :

Charles Camirand POUR L'APPELANTE

David J. Thompson POUR L'INTIMÉ

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Myles J. Kirvan POUR L'APPELANTE
Sous-procureur général du Canada

David J. Thompson, avocats, s.r.l. POUR L'INTIMÉ
London (Ontario)