

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20200515

Dossier : A-191-19

Référence : 2020 CAF 89

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LA JUGE DAWSON  
LE JUGE RENNIE  
LE JUGE LOCKE**

**ENTRE :**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**appellant**

**et**

**AL SAUNDERS CONTRACTING &  
CONSULTING INC.**

**intimée**

Appel réglé sur dossier sans comparution des parties.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 15 mai 2020.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LA JUGE DAWSON**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LE JUGE RENNIE  
LE JUGE LOCKE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20200515

Dossier : A-191-19

Référence : 2020 CAF 89

**CORAM : LA JUGE DAWSON  
LE JUGE RENNIE  
LE JUGE LOCKE**

**ENTRE :**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**appellant**

**et**

**AL SAUNDERS CONTRACTING &  
CONSULTING INC.**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LA JUGE DAWSON**

[1] Sous réserve d'exceptions précises et limitées, les sommes à inclure à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi comprennent toutes les sommes reçues par le contribuable dans une année d'imposition « à titre d'allocations pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocations à toute autre fin » (alinéa 6(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985,

ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi)). Une seule exception est prévue au sous-alinéa 6(1)b)(vii) de la Loi en ce qui concerne les allocations raisonnables pour frais de déplacement.

[2] En substance, l'alinéa 6(1)b)(vii) est ainsi libellé :

6 (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments suivants qui sont applicables :

[...]

(b) les sommes qu'il a reçues au cours de l'année à titre d'allocations pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocations à toute autre fin, sauf :

[...]

(vii) les allocations raisonnables pour frais de déplacement, à l'exception des allocations pour l'usage d'un véhicule à moteur, qu'un employé — dont l'emploi n'est pas lié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur — a reçues de son employeur pour voyager, dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, à l'extérieur :

(A) de la municipalité où était situé l'établissement de l'employeur dans lequel l'employé travaillait habituellement ou auquel il adressait ordinairement ses rapports,

(B) en outre, le cas échéant, de la région métropolitaine où était situé cet établissement,

6 (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from an office or employment such of the following amounts as are applicable

...

(b) all amounts received by the taxpayer in the year as an allowance for personal or living expenses or as an allowance for any other purpose, except

...

(vii) reasonable allowances for travel expenses (other than allowances for the use of a motor vehicle) received by an employee ... from the employer for travelling away from

(A) the municipality where the employer's establishment at which the employee ordinarily worked or to which the employee ordinarily reported was located, and

(B) the metropolitan area, if there is one, where that establishment was located,

in the performance of the duties of  
the employee's office or  
employment,

(non souligné dans l'original)

(underlining added)

[3] Les sommes à exclure dans le calcul du revenu du contribuable aux termes du sous-alinéa 6(1)b)(vii) de la Loi sont également exclues des obligations en matière de retenues au titre du *Régime de pension du Canada*, L.R.C. 1985, ch. C-8 (voir l'article 12) et de la *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, ch. 23 (voir l'alinéa 2(3)a.1) du *Règlement sur la rémunération assurable et la perception des cotisations*, DORS/97-33.

[4] L'intimée est une entreprise d'équipement lourd qui versait des salaires et des allocations à ses employés. Le ministre du Revenu national a déterminé que les allocations versées par l'intimée à certains de ses employés, dans les années d'imposition 2013 et 2014, étaient des gains assurables et ouvrant droit à pension. Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'intimée au titre des cotisations au Régime de pensions du Canada et à l'assurance-emploi non déduites et versées à l'égard des allocations.

[5] L'intimée a interjeté appel de ces cotisations à la Cour canadienne de l'impôt.

La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[6] Au procès, l'intimée a reconnu que les travailleurs qui recevaient les allocations étaient des employés en 2013 et en 2014. Par conséquent, pour déterminer si les allocations devaient

faire l'objet de retenues fiscales, la Cour canadienne de l'impôt était tenue de déterminer si les allocations versées étaient imposables en application de la Loi.

[7] L'intimée n'a pas soutenu que les allocations étaient raisonnables. Son avocat a plutôt [TRADUCTION] « présenté un tableau » des allocations raisonnables proposées, que la Cour a désignées comme figurant à l'onglet 5 de la pièce A-1 (motifs, paragraphes 42 et 46).

[8] Pour les motifs portant la référence 2019 CCI 86, la Cour canadienne de l'impôt a déterminé que, pour l'application du sous-alinéa 6(1)b)(vii) de la Loi :

- i. les allocations appelées « frais de subsistance » et « allocations pour roulotte » versées par l'intimée ont été à juste titre considérées comme des frais de déplacement pouvant être visés par le sous-alinéa 6(1)b)(vii) (motifs, paragraphes 47 et 56);
- ii. les employés qui ont reçu les allocations voyageaient à l'extérieur de la municipalité où ils exécutaient habituellement leurs fonctions (motifs, paragraphe 49);
- iii. certaines des allocations étaient raisonnables et ont été à juste titre exclues du revenu;
- iv. certaines des allocations ont été à juste titre partiellement exclues du revenu.

[9] Après avoir conclu que les frais de subsistance étaient des frais de déplacement visés par le sous-alinéa 6(1)b)(vii), la Cour canadienne de l'impôt a tiré les conclusions suivantes :

[50] Là où le nombre de jours de travail en déplacement est fourni dans le tableau de l'onglet 5 de la pièce A-1, les allocations proposées varient de 46,67 \$ par jour (Matthew Ingvarlsen en 2014) à 92,59 \$ par jour (Colin Averill en 2013).

[51] Aucun montant n'a été fourni pour les jours de travail en déplacement de M. Averill en 2014. Cependant, le calendrier et les factures à l'onglet 3 de la pièce A-1 montrent qu'il a travaillé au moins 90 jours en déplacement en 2014. Par conséquent, l'allocation proposée à son endroit en 2014 est d'environ 30 \$ par jour.

[52] Les montants de cette fourchette d'allocations quotidiennes sont inférieurs ou conformes aux frais de déplacement versés aux employés du gouvernement du Canada en 2013 et en 2014. Par conséquent, je conclus que les sommes proposées en ce qui concerne M. Averill, M<sup>me</sup> Borys (McKinnon) et M. Ingvarlsen sont raisonnables. En l'absence de fait probant pour appuyer les montants proposés à l'endroit de M. Bjorkman, je ne peux que conclure que ces montants sont déraisonnables.

[10] La Cour canadienne de l'impôt n'a pas examiné le caractère raisonnable des allocations initialement payées. La Cour a limité son analyse à l'examen des allocations réduites indiquées à la pièce A-1.

[11] En ce qui concerne les « allocations pour roulotte » versées à deux employés, après avoir conclu que ces allocations étaient des frais de déplacement visés par le sous-alinéa 6(1)b)(vii), la Cour canadienne de l'impôt a tiré la conclusion suivante :

[57] Comme aucun élément n'a été présenté pour soutenir le caractère raisonnable d'un tarif de 150 \$ par jour, j'admets en preuve le témoignage de M<sup>me</sup> On selon lequel une allocation quotidienne de 60 \$ est un tarif raisonnable.

[58] Selon les livres de l'appelante de la pièce R-4, M. French a reçu cinq fois une allocation pour roulotte en 2013 et M. Powder en a reçu six en 2013. Par

conséquent, les allocations s'élèvent à 300 \$ pour M. French et à 360 \$ pour M. Powder en 2013.

[12] Encore une fois, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas examiné le caractère raisonnable des allocations effectivement versées aux employés.

[13] Il s'agissait d'un groupe d'appels interjetés à l'encontre du jugement de la Cour canadienne de l'impôt. L'intimée n'a pas pris part aux appels et a indiqué, par l'intermédiaire de son avocat, qu'elle [TRADUCTION] « n'acquiesçait pas à l'appel, mais qu'elle ne s'y opposait pas non plus ».

[14] Les appels devaient être entendus à Edmonton (Alberta), le 18 mars 2020. Ils ont été ajournés en raison de la COVID-19. Par la suite, l'appelant a demandé que les appels soient jugés sur dossier sans comparution des parties. Les présents motifs sont donc fondés sur la version écrite du dossier. Ensuite, en réponse à une directive de la Cour, l'appelant a déposé un désistement d'appel relativement au jugement de la Cour canadienne de l'impôt en ce qui trait à l'appel fondé sur la *Loi sur l'assurance-emploi* (dossier de la Cour A-192-19).

La question en litige

[15] Concernant l'appel qui reste (dossier de la Cour A-191-19) interjeté en application du *Régime de pensions du Canada*, l'appelant ne conteste que la conclusion selon laquelle certaines allocations étaient partiellement exclues du revenu aux termes du sous-alinéa 6(1)b)(vii) de la Loi. Plus précisément, l'appelant interjette appel du jugement de la Cour canadienne de l'impôt

qui porte sur les « frais de subsistance » versés à trois employés ainsi que sur les « allocations pour roulotte » versées à deux employés.

[16] Le tableau suivant résume les conclusions tirées par la Cour canadienne de l'impôt, contestées en l'espèce :

<b>Employé</b>	<b>Type d'allocation</b>	<b>Allocation initiale</b>	<b>Somme présentée par l'intimée au procès, qui figure dans la pièce A-1</b>	<b>Somme raisonnable acceptée par la Cour canadienne de l'impôt</b>
Colin Averill	Frais de subsistance	18 150 \$	10 000 \$	10 000 \$
Tammy Borys (McKinnon)	Frais de subsistance	15 210 \$	7 300 \$	7 300 \$
Matthew Ingvarlsen	Frais de subsistance	15 500 \$	10 950 \$	10 950 \$
Ross French	Allocation pour roulotte	750 \$	S.O.	300 \$
Terrence Powder	Allocation pour roulotte	900 \$	S.O.	360 \$

[17] L'appelant demande que le jugement de la Cour canadienne de l'impôt soit modifié en ce qui a trait à l'appel relatif au *Régime de pensions du Canada* :

- i. en 2013, M. Colin Averill a reçu 10 000 \$ en allocations pour frais de déplacement, somme qui était incluse à juste titre dans son revenu;



- ii. en 2013, M<sup>me</sup> Tammy Borys (anciennement McKinnon) a reçu 7 300 \$ en allocations pour frais de déplacement, somme qui était à juste titre incluse dans son revenu;
- iii. en 2013, M. Matthew Ingvarlsen a reçu 10 950 \$ en allocations pour frais de déplacement, somme qui était à juste titre incluse dans son revenu;
- iv. en 2013, M. Ross French a reçu 300 \$ en allocations pour frais de déplacement, somme qui était à juste titre incluse dans son revenu;
- v. en 2013, M. Terrence Powder a reçu 360 \$ en allocations pour frais de déplacement, somme qui était à juste titre incluse dans son revenu.

[18] La question soulevée dans le cadre du présent appel est celle de savoir si la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur en divisant les allocations pour frais de déplacement versées aux employés en deux parties : une partie qui est déraisonnable et une autre, qui est raisonnable, de sorte que la partie raisonnable puisse être exclue du revenu d'emploi aux termes du sous-alinéa 6(1)b)(vii) de la Loi. L'appelant soutient que le législateur a modifié le sous-alinéa 6(1)b)(vii) en 1991 pour faire en sorte que la somme totale versée à titre de frais de déplacement soit entièrement imposable ou non imposable selon le caractère raisonnable de la somme totale.

## Analyse

[19] L'interprétation du sous-alinéa 6(1)b)(vii) est une question de droit; l'interprétation de la disposition par la Cour canadienne de l'impôt est susceptible de contrôle selon la norme de la décision correcte.

[20] L'interprétation de la disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. La Cour canadienne de l'impôt n'a pas procédé à cette analyse dans ses motifs.

## Le libellé

[21] Le sous-alinéa 6(1)b)(vii) dispose que les « allocations raisonnables pour frais de déplacement » peuvent être exclues du calcul du revenu. À mon avis, il ressort de ce libellé que les allocations qui sont déraisonnables ne sont pas exclues du revenu et sont censées être comprises dans le calcul du revenu.

[22] Si le législateur avait voulu qu'il en soit autrement, il aurait pu utiliser un libellé indiquant que les allocations pour frais de déplacement doivent être incluses dans le revenu dans la mesure où elles sont raisonnables. On trouve un exemple de l'utilisation de ce type de libellé à l'article 67 de la Loi, qui prévoit une restriction générale relative aux dépenses.

[23] Par conséquent, je déduis que, suivant le sens ordinaire et grammatical du libellé du sous-alinéa 6(1)b(vii), le législateur avait l'intention d'exclure du calcul du revenu les frais de déplacement lorsque l'allocation est raisonnable. Les allocations qui vont au-delà de ce qui est raisonnable doivent être incluses en totalité dans le revenu.

[24] Je suis d'avis que cette interprétation basée sur le sens grammatical et ordinaire de son texte est cohérente et compatible avec l'objet de la disposition.

#### Le contexte

[25] Les facteurs contextuels les plus importants sont l'évolution législative de la disposition et l'alinéa 8(1)h) de la Loi.

[26] La Cour suprême a conclu que l'évolution législative fait partie du contexte global dans lequel les lois doivent être lues (*Merk c. Association internationale des travailleurs en ponts, en fer structural, ornemental et d'armature, section locale 771*, 2005 CSC 70, [2005] 3 R.C.S. 425, au paragraphe 28).

[27] Avant 1991, le sous-alinéa 6(1)b(vii) ne mentionnait pas les « allocations raisonnables pour frais de déplacement ». Cette disposition prévoyait plutôt que les « allocations (n'excédant pas des sommes raisonnables) pour frais de déplacement » pouvaient être soustraites du calcul du revenu (*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C., 1952, ch. 148, modifiée par L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 6.

[28] La note technique du ministère des Finances publiée en mai 1991 visant à expliquer les modifications apportées à la Loi, y compris aux sous-alinéas 6(1)b)(x) et (xi) concernant les allocations pour l'usage d'un véhicule à moteur, indiquait ce qui suit :

Ces sous-alinéas sont modifiés, pour les années d'imposition 1990 et suivantes de sorte que des allocations raisonnables pour frais de déplacement et frais liés à l'usage d'un véhicule à moteur soient exclues du calcul du revenu d'un particulier provenant d'une charge ou d'un emploi. Ainsi, les allocations déraisonnables, plutôt que seulement celles qui dépassent un montant raisonnable, pourront être incluses dans le revenu. Le cas échéant, le contribuable pourra avoir droit à une déduction pour frais de déplacement en application de l'alinéa 8(1)f) ou h).

[Non souligné dans l'original.]

[29] Les notes techniques sont pertinentes, sont une aide extrinsèque à l'interprétation et fournissent un contexte à l'interprétation du sous-alinéa 6(1)b)(vii). Elles sont l'expression d'une décision politique rendue par le législateur selon laquelle, lorsqu'une allocation est versée pour des frais de déplacement qui ne sont pas raisonnables, la totalité de l'allocation doit être incluse dans le calcul du revenu.

[30] La note technique renvoyait à l'alinéa 8(1)h) de la Loi, un deuxième facteur contextuel connexe. Dans des circonstances où une allocation est versée pour des frais de déplacement qui ne sont pas raisonnables (par exemple, l'allocation est trop élevée), le sous-alinéa 8(1)h)(iii) atteste une intention d'offrir un allègement. La disposition est rédigée ainsi :

8 (1) Sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qu'il est

8 (1) In computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the

raisonnable de considérer comme s'y rapportant :	following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto
[...]	...
<i>h)</i> lorsque le contribuable, au cours de l'année, à la fois :	<i>(h)</i> where the taxpayer, in the year,
(i) a été habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits,	(i) was ordinarily required to carry on the duties of the office or employment away from the employer's place of business or in different places, and
(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement qu'il a engagés pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,	(ii) was required under the contract of employment to pay the travel expenses incurred by the taxpayer in the performance of the duties of the office or employment,
<u>les sommes qu'il a dépensées pendant l'année</u> (sauf les frais afférents à un véhicule à moteur) <u>pour se déplacer dans l'exercice des fonctions de son emploi, sauf s'il a, selon le cas :</u>	<u>amounts expended by the taxpayer in the year</u> (other than motor vehicle expenses) <u>for travelling in the course of the office or employment, except where the taxpayer</u>
(iii) <u>reçu une allocation pour frais de déplacement qui, par l'effet des sous-alinéas 6(1)b)(v), (vi) ou (vii), n'est pas incluse dans le calcul de son revenu pour l'année,</u>	(iii) <u>received an allowance for travel expenses that was, because of subparagraph 6(1)(b)(v), 6(1)(b)(vi) or 6(1)(b)(vii), not included in computing the taxpayer's income for the year, or</u>
(iv) demandé une déduction pour l'année en application des alinéas <i>e</i> ), <i>f</i> ) ou <i>g</i> );	(iv) claims a deduction for the year under paragraph 8(1)( <i>e</i> ), 8(1)( <i>f</i> ) or 8(1)( <i>g</i> );
(non souligné dans l'original)	(underlining added)

[31] Il existe une disposition semblable à l'alinéa 8(1)h.1) à l'égard des frais afférents à un véhicule à moteur.

[32] Ce régime législatif est décrit dans le bulletin d'interprétation IT-522R, au paragraphe 41, de la manière suivante :

Si le Ministère juge que le montant d'une allocation déclarée comme étant non imposable en vertu du sous-alinéa 6(1)b(v), (vi), (vii) ou (vii.1) est trop élevé, l'employé devra fournir des pièces justificatives ou d'autres preuves acceptables pour établir que l'allocation est d'un montant raisonnable. Si l'employé est incapable de démontrer que l'allocation est raisonnable, il doit, en vertu de l'alinéa 6(1)b), inclure dans le calcul de son revenu le montant total de l'allocation. Par ailleurs, si l'employé remplit les exigences de la Loi, il peut déduire une somme en vertu de l'alinéa 8(1)f, h, h.1) ou j), selon les circonstances, comme il est indiqué aux numéros 31 à 38 ci-dessus. [...]

[Non souligné dans l'original.]

[33] La déduction autorisée par le sous-alinéa 8(1)h(iii) repose sur la prémisse que l'employé ne reçoit pas, de l'employeur, une allocation non déductible pour frais de déplacement. Si la partie raisonnable des frais de déplacement non raisonnables versés en application de l'alinéa 6(1)b) pouvait être exclue du revenu aux termes de l'alinéa 6(1)b)(vii), comme l'a fait la Cour canadienne de l'impôt, l'objet de l'alinéa 8(1)h(iii) ne serait pas atteint.

[34] Ainsi, les facteurs contextuels appuient l'interprétation faite suivant le sens ordinaire et grammatical du libellé.

L'objet

[35] Quant à l'objet de la disposition, l'objectif important de l'alinéa 6(1)b) est d'empêcher les employeurs de verser aux employés un salaire déguisé en allocation afin de rendre le salaire libre d'impôt. Le sous-alinéa 6(1)b)(vii) constitue une exception à cet objet général qui doit être interprété de façon à ne pas contrecarrer l'objet de la disposition générale. Le fait d'interpréter

l'exception pour qu'elle ne s'applique qu'aux allocations qui sont raisonnables ne contrecarre pas mais sert l'objet de l'alinéa 6(1)b).

#### Conclusion

[36] Après avoir examiné le libellé, le contexte et l'objet du sous-alinéa 6(1)b)(vii) de la Loi, je conclus que la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur de droit dans son interprétation de la disposition et a également commis une erreur en omettant d'examiner le caractère raisonnable des allocations effectivement versées aux employés. Par conséquent, j'accueillerais l'appel. En rendant le jugement qui aurait dû être rendu, je renverrais la cotisation établie le 17 janvier 2017 au ministre pour réexamen conformément aux présents motifs.

[37] L'appelant ne réclame pas de dépens compte tenu du fait que l'intimée n'a pas pris part à l'appel. Par conséquent, je n'adjugerais aucuns dépens.

« Eleanor R. Dawson »

---

j.c.a.

« Je souscris aux présents motifs.  
Donald J. Rennie, j.c.a. »

« Je souscris aux présents motifs.  
George R. Locke, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme.  
Mario Lagacé, jurilinguiste

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**  
**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-191-19

**INTITULÉ :** LE MINISTRE DU REVENU  
NATIONAL c.  
AL SAUNDERS CONTRACTING  
& CONSULTING INC.

**APPEL RÉGLÉ SUR DOSSIER SANS COMPARUTION DES PARTIES**

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LA JUGE DAWSON

**Y ONT SOUSCRIT :** LE JUGE RENNIE  
LE JUGE LOCKE

**DATE DES MOTIFS :** LE 15 MAI 2020

**OBSERVATIONS ÉCRITES :**

Valerie Meier  
Allan Mason

POUR L'APPELANT

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Nathalie G. Drouin  
Sous-procureure générale du Canada

POUR L'APPELANT

Felesky Flynn LLP  
Calgary (Alberta)

POUR L'INTIMÉE