

Dossier : 2014-60(IT)I

ENTRE :

RICHARD SZYMCZYK,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 2 juillet et le 14 août 2014, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Judith Woods

Comparutions :

Avocats de l'appelant : M^c Al Meghji
M^c Martha MacDonald
M^c Patrick Reynaud

Avocats de l'intimée : M^c Bobby J. Sood
M^c Lorraine Edinboro

JUGEMENT

L'appel relatif aux cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard des années d'imposition 2008 et 2009 est accueilli, et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation compte tenu du fait que les frais pour droit d'usage d'une automobile doivent être déterminés en fonction des déclarations de revenus de l'appelant.

Signé à Ottawa, Ontario, ce 30^e jour de décembre 2014.

« J.M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de mars 2015

S. Tasset

Référence : 2014 CCI 380

Date : 20141230

Dossier : 2014-60(IT)I

ENTRE :

RICHARD SZYMCZYK,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DE JUGEMENT

La juge Woods

I. Introduction

[1] Il s'agit d'un appel interjeté en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant les frais pour droit d'usage d'une automobile et l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile qui doivent être pris en compte dans le calcul du revenu d'un contribuable lorsque son employeur lui fournit une automobile.

[2] L'appelant, Richard Szymczyk, a utilisé des automobiles qui avaient été mises à sa disposition par son employeur, General Motors du Canada Limitée (« GM »). Il fait appel des cotisations qui ont été établies en vue d'augmenter l'avantage qu'il avait tiré de l'usage des automobiles pour les années d'imposition 2008 et 2009. L'appel est régi par la procédure informelle.

[3] Le contexte est le suivant : en 1981, le gouvernement a proposé d'augmenter substantiellement les montants à inclure dans le revenu pour l'usage d'automobiles fournies par un employeur. GM a fait part au ministère des Finances de son inquiétude concernant les conséquences qu'aurait la loi proposée pour ses employés.

[4] Il semble que le ministère des Finances n'a pas modifié la loi proposée pour tenir compte des préoccupations de GM. Toutefois, Revenu Canada Impôt a

autorisé GM à utiliser une méthode simplifiée de calcul des frais pour droit d'usage d'une automobile et de l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile dans le cas de ses dirigeants et de ses cadres supérieurs (l'« autorisation »).

L'autorisation intéressait également d'autres employés, mais leur situation ne présente aucun intérêt pour le présent appel.

[5] GM s'est basée sur cette autorisation pendant de nombreuses années pour préparer les feuillets T4 de ses dirigeants et cadres supérieurs, dont M. Szymczyk, pour les années d'imposition 2008 et 2009. M. Szymczyk a utilisé les montants inscrits sur ces feuillets pour remplir ses déclarations de revenus de ces années-là.

[6] En 2010, soit environ 28 ans après l'autorisation, l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a entrepris une première vérification en profondeur relativement à ces avantages. Le vérificateur a commencé vers mars 2011 à examiner les registres de GM pour l'année d'imposition 2008 (affidavit de Norman Fernandez, paragraphe 7). Cette vérification était susceptible d'avoir une incidence sur quelque 350 employés.

[7] L'ARC a conclu que l'autorisation relative aux dirigeants et aux cadres supérieurs n'était plus valide en raison de changements survenus dans les circonstances et elle a établi des cotisations à l'endroit de M. Szymczyk et d'autres employés pour les années d'imposition 2008 et 2009.

[8] M. Szymczyk a déposé des avis d'opposition aux cotisations et formé appel devant la Cour avant que l'ARC n'examine les oppositions. À ma connaissance, M. Szymczyk est le premier employé de GM à se faire entendre en appel sur cette question.

[9] Avant d'interjeter le présent appel, GM et M. Szymczyk ont présenté séparément des demandes de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale concernant les cotisations établies à l'égard de l'année d'imposition 2008. M. Szymczyk a demandé que la cotisation établie à son endroit soit déclarée invalide et non exécutoire (*General Motors du Canada limitée c Canada (Revenu national)*, 2013 CF 1219, aux paragraphes 4 et 32).

[10] Devant la Cour fédérale, GM et M. Szymczyk ont reconnu qu'il était loisible à l'ARC de réévaluer l'autorisation et d'adopter pour l'avenir une méthode différente. Ils se sont toutefois opposés à ce que des cotisations soient établies rétrospectivement parce qu'ils s'étaient fiés à l'autorisation.

[11] La juge Mactavish a rejeté les demandes de contrôle judiciaire en raison du défaut de compétence de la Cour fédérale. Dans le cas de M. Szymczyk, sa demande a été rejetée au motif que la Cour canadienne de l'impôt avait compétence exclusive pour lui accorder la réparation demandée. La juge Mactavish a également fait une remarque incidente selon laquelle, si la Cour de l'impôt concluait que la cotisation était exacte, « M. Szymczyk ne peut exciper des agissements de la ministre pour être dispensé de son obligation légale de payer » (aux paragraphes 108 et 118).

[12] GM et M. Szymczyk ont porté en appel la décision de la Cour fédérale. Si je comprends bien, leur appel est suspendu jusqu'à ce que la décision en l'espèce soit rendue.

II. Contexte factuel

A. *Programme d'évaluation des produits de GM*

[13] De façon générale, les dirigeants et les cadres supérieurs de GM doivent participer à un programme où ils se voient attribuer un véhicule suivant des conditions qui leur permettent de l'évaluer et d'en faire la promotion. Il s'agit du programme d'évaluation des produits ou PEP.

[14] Voici certaines des conditions du PEP qui s'appliquaient lors des années d'imposition visées :

- Compte tenu de la disponibilité et des besoins liés à l'emploi, un employé peut choisir un véhicule GM particulier offert dans le cadre du programme. En pratique, les employés choisissent parmi les véhicules disponibles au moment de la rotation, mais le programme vise à faire en sorte qu'ils se familiarisent avec un grand nombre de véhicules.
- Les employés changent de véhicule au moins tous les trois mois ou tous les 12 000 kilomètres, suivant la première de ces conditions à survenir.
- Les employés doivent évaluer les véhicules et signaler toute lacune.
- Les employés sont encouragés à faire la promotion des véhicules à leurs voisins notamment.

- GM entretient les véhicules et paie l'essence, sauf celle achetée pendant la fin de semaine et les vacances.
- Les employés doivent utiliser le véhicule attribué pour aller au travail et le rendre disponible durant les heures de travail pour permettre à d'autres employés de l'utiliser pour faire de [TRADUCTION] « courts déplacements pour le travail ». Il se peut que le véhicule soit prêté pendant de plus longues périodes en cas de besoins particuliers.
- Les employés doivent acheter un autre véhicule GM pour leur conjoint ou conjointe. Toutefois, les conjoints et les enfants d'âge adulte peuvent conduire les véhicules attribués en dehors des heures de travail.

[15] Durant les années d'imposition visées, M. Szymczyk a participé au PEP et s'est vu attribuer quatre automobiles par année.

B. *Autorisation*

[16] Le 7 novembre 1982, W.J. Massel, directeur, Division de la comptabilité et des recouvrements, à Revenu Canada Impôt, a délivré à GM l'autorisation en question.

[17] Les dispositions pertinentes de l'autorisation sont rédigées de la façon suivante :

[TRADUCTION]

Parc automobile de la direction

Les questions soulevées au cours de nos deux rencontres et les observations formulées dans votre mémoire ont été prises en considération en ce qui concerne la loi proposée et ses conséquences sur l'administration de votre parc automobile de la direction.

Nous comprenons que ces véhicules sont attribués à vos cadres à des fins commerciales, promotionnelles et personnelles. Les véhicules sont mis en commun le jour pour permettre leur utilisation par tous les employés autorisés; les employés conduisent le véhicule qui leur est attribué pour se rendre au travail et en revenir et peuvent l'utiliser durant la fin de semaine.

Compte tenu des conditions suivant lesquelles ces véhicules sont mis à la disposition des employés et de la fréquence des rotations (tous les 5 000 km

ou 3 mois), le ministère reconnaît que des difficultés administratives se posent pour établir de façon précise l'avantage relatif aux frais pour droit d'usage à l'égard de chaque employé. Pour cette raison, nous sommes disposés à autoriser l'utilisation d'un « coût moyen » pour le calcul des frais rattachés au droit d'usage. Il est entendu que le calcul sera basé sur le maximum de 2 % de ce coût par mois pour chacun des employés du groupe. Nous sommes également disposés à permettre que le « coût moyen » soit celui de tous les véhicules de promenade vendus par GM au Canada.

Comme le fabricant doit acquitter la taxe de vente fédérale avant que le véhicule puisse être conduit sur la route, notre position officielle est que la taxe de vente fédérale doit être incluse dans le calcul du « coût moyen ».

Même si la *Loi de l'impôt sur le revenu* vise à faire en sorte que les frais de fonctionnement d'un véhicule reflètent un usage individuel, nous sommes disposés, dans le présent cas, à accepter un montant obtenu par l'application d'un pourcentage d'utilisation à des fins personnelles ou commerciales au coût moyen de fonctionnement des véhicules de ce parc automobile. Toutefois, la répartition que vous proposez, à savoir 70 % pour l'utilisation à des fins commerciales et 30 % pour l'utilisation à des fins personnelles n'est pas, à notre avis, réaliste. Après avoir examiné les renseignements dont nous disposons et après consultation avec notre personnel sur le terrain, nous sommes disposés à accepter une répartition de 50 % pour l'utilisation à des fins personnelles et de 50 % pour l'utilisation à des fins commerciales.

[...]

Si GM est disposée à accepter notre position, la présente lettre servira d'autorisation pour que GM procède en conséquence.

[18] GM s'est fondée sur l'autorisation pour préparer les feuillets T4 des employés participant au PEP.

C. *Vérification de l'ARC*

[19] En 2010, l'ARC a entrepris une vérification des avantages tirés de l'usage des véhicules par les employés de GM qui participaient au PEP. Si l'on se fie au long échange de communications qui a eu lieu durant la vérification, il semble que GM et l'ARC se soient campées dans des positions contraires quant à la question de savoir si l'autorisation devait être suivie pour les années d'imposition 2008 et 2009.

[20] À un moment donné au cours de l'échange, un haut fonctionnaire de l'ARC a informé GM que l'ARC respectait les accords administratifs pourvu que les faits et les circonstances demeurent inchangés (pièce A-1, onglet H).

[21] L'ARC était d'avis toutefois que les faits et les circonstances avaient considérablement changé depuis que l'autorisation avait été accordée. Sa position était résumée dans une lettre du directeur du Bureau des services fiscaux de Toronto-Est, datée du 30 août 2011 (pièce A-1, onglet J). Bon nombre des changements allégués y étaient énumérés, notamment les suivants :

- (i) la rotation des véhicules est beaucoup moins fréquente;
- (ii) le nombre de véhicules inclus dans le programme est considérablement réduit;
- (iii) les employés peuvent normalement choisir un véhicule en particulier;
- (iv) les véhicules sont attribués de manière exclusive à un seul employé;
- (v) le calcul du coût des véhicules en particulier n'est pas un fardeau administratif important.

D. *Cotisations pertinentes*

[22] Le montant total des avantages tirés de l'usage d'un véhicule que M. Szymczyk a déclaré pour les années d'imposition 2008 et 2009 se chiffrait à 8 280 \$ et à 5 317 \$ respectivement. Les frais pour droit d'usage d'une automobile et pour l'avantage relatif au fonctionnement n'avaient pas été ventilés.

[23] Dans les cotisations qu'il a établies à l'endroit de M. Szymczyk, le ministre a fixé les montants de ces avantages à 16 269 \$ et à 13 966 \$ pour les années d'imposition 2008 et 2009 respectivement.

[24] La réponse de l'intimée comprenait une ventilation entre les deux types d'avantages visés par la cotisation. Des montants de 11 468 \$ et de 9 165 \$ ont été inclus dans le revenu de M. Szymczyk au titre des frais pour droit d'usage d'une automobile et le montant de 4 800 \$ a été inclus pour chacune des deux années au titre de l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile.

III. Dispositions législatives applicables

[25] Pour les années d'imposition visées par l'appel, la Loi exigeait l'inclusion de deux sommes dans le revenu pour les véhicules fournis par l'employeur : les frais pour droit d'usage, pour la fourniture d'une automobile, et un avantage relatif au fonctionnement d'une automobile, pour le paiement des frais de fonctionnement.

A. *Frais pour droit d'usage d'une automobile*

[26] Les frais pour droit d'usage d'une automobile sont calculés comme un pourcentage du coût de l'automobile fournie par l'employeur. Le montant ajouté au revenu correspond généralement à 2 % du coût du véhicule pour chaque mois où il est mis à la disposition de l'employé, sous réserve d'une réduction si le véhicule sert principalement dans le cadre de l'emploi et que l'utilisation à des fins personnelles est restreinte (à savoir moins de 1 667 kilomètres par mois).

[27] L'alinéa 6(1)e) et le paragraphe 6(2) de la Loi, qui sont les dispositions pertinentes en l'espèce, sont reproduites ci-dessous.

6(1) Éléments à inclure à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi

– 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 :

[...]

e) **Frais pour droit d'usage d'une automobile** – lorsque son employeur ou une personne liée à son employeur a mis au cours de l'année une automobile à sa disposition (ou à la disposition d'une personne qui lui est liée), l'excédent éventuel de la somme visée au sous-alinéa (i) sur le total visé au sous-alinéa (ii) :

(i) la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile pendant le nombre de jours de l'année où elle était ainsi à sa disposition,

(ii) le total des sommes dont chacune représente une somme (autre qu'une dépense liée au fonctionnement de l'automobile) payée au cours de l'année à l'employeur ou à la personne liée à l'employeur par le contribuable ou par la personne qui lui est liée pour l'usage de l'automobile;

6(2) Frais raisonnables pour droit d'usage d'une automobile – Pour l'application de l'alinéa (1)e), la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d'usage d'une automobile pendant le nombre total de jours d'une année d'imposition durant lesquels l'employeur d'un contribuable ou une personne liée à l'employeur a mis l'automobile à la disposition du contribuable ou d'une personne qui lui est liée est réputée égale au montant calculé selon la formule suivante :

$$A/B \times [2 \% \times (C \times D) + 2/3 \times (E - F)]$$

où

A représente :

a) le nombre de kilomètres parcourus par l'automobile, autrement que dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi du contribuable, pendant le nombre de jours ci-dessus ou, s'il est moins élevé, le montant représenté par l'élément B, si, à la fois :

(i) l'employeur ou la personne liée à celui-ci exige du contribuable qu'il utilise l'automobile dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

(ii) la distance parcourue par l'automobile pendant le nombre de jours ci-dessus est parcourue principalement dans l'accomplissement de ces fonctions;

b) le montant représenté par l'élément B, dans les autres cas;

B le produit de 1 667 par le quotient de la division, par 30, du nombre de jours ci-dessus, ce quotient étant, s'il est supérieur à un, arrondi, le cas échéant, au nombre entier le plus proche, les résultats ayant cinq au plus en première décimale l'étant à l'entier inférieur;

C le coût de l'automobile pour l'employeur ou pour la personne qui lui est liée si l'un ou l'autre est propriétaire de l'automobile à un moment de l'année;

D le quotient de la division, par 30, du nombre de jours où l'employeur ou la personne qui lui est liée est propriétaire de l'automobile, compris dans le nombre total de jours ci-dessus, ce quotient étant, s'il est supérieur à un, arrondi, le cas échéant, au nombre entier le plus proche, les résultats ayant cinq au plus en première décimale l'étant à l'entier inférieur;

E le total des montants qu'il est raisonnable de considérer comme payables à un bailleur par l'employeur ou par la personne qui lui est liée, pour la location de l'automobile, pendant le nombre de jours où l'automobile est louée à l'employeur ou à la personne qui lui est liée, compris dans le nombre total de jours ci-dessus;

F la partie du total représenté par l'élément E qu'il est raisonnable de considérer comme payable au bailleur au titre de tout ou partie du coût, pour celui-ci, de l'assurance :

a) contre la perte de l'automobile ou les dommages à celle-ci;

b) pour la responsabilité qui peut découler de son utilisation ou de son fonctionnement.

B. *Avantage relatif au fonctionnement d'une automobile*

[28] L'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile doit être inclus dans le revenu si un employeur paie en tout ou en partie les frais de fonctionnement d'une automobile assujettie à des frais pour droit d'usage. Le tarif applicable pour les besoins du présent appel est de 24 cents par kilomètre parcouru pour usage personnel.

[29] Une autre méthode de calcul de l'avantage peut être employée si l'utilisation de l'automobile est principalement liée à l'emploi. Dans ce cas, l'employé peut décider que l'avantage correspond à la moitié des frais pour droit d'usage du véhicule. Pour qu'il en soit ainsi, il doit en aviser son employeur avant la fin de l'année.

[30] L'alinéa 6(1)k) de la Loi, qui est la disposition pertinente en l'espèce, est reproduit ci-dessous. Le choix de la méthode basée sur la moitié des frais pour droit d'usage est prévu au sous-alinéa (i) de l'élément A.

6.(1) Éléments à inclure à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi

– 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 :

[...]

k) Avantage relatif au fonctionnement d'une automobile – lorsqu'une somme est déterminée en application du sous-alinéa e)(i) relativement à une automobile dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année, qu'un montant au titre du fonctionnement de l'automobile (autrement que dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi du contribuable) pour la ou les périodes de l'année au cours desquelles l'automobile a été mise à sa disposition ou à la disposition d'une personne qui lui est liée est payé ou payable par l'employeur du contribuable ou par une personne liée à cet employeur (l'employeur et cette personne étant appelés « payeur » au présent alinéa) et que le total des montants ainsi payés ou payables n'est pas versé au payeur, au cours de l'année ou des 45 jours suivant la fin de l'année, par le contribuable ou par la personne qui lui est liée, le montant lié au fonctionnement de l'automobile, qui correspond au résultat du calcul suivant :

A - B

où

A représente :

(i) dans le cas où l'automobile sert principalement dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi du contribuable au cours de la ou des périodes en question et où le contribuable avise son employeur, par écrit, avant la fin de l'année de son intention de se prévaloir du présent sous-alinéa, la moitié de la somme déterminée en application du sous-alinéa e)(i) relativement à l'automobile dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année,

(ii) dans les autres cas, le produit de la multiplication du montant prescrit pour l'année par le nombre total de kilomètres parcourus par l'automobile (autrement que dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi du contribuable) au cours de la ou des périodes en question;

B le total des montants relatifs au fonctionnement de l'automobile au cours de l'année versés au payeur, au cours de l'année ou des 45 jours suivant la fin de l'année, par le contribuable ou par la personne qui lui est liée;

[31] Pour clore cette vue d'ensemble, disons que le taux prescrit applicable, qui est décrit au sous-alinéa (ii) de l'élément A, est établi à 24 cents par kilomètre, en vertu de l'article 7305.1 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

IV. Positions des parties

[32] La position de M. Szymczyk, tirée de l'avis d'appel, est reproduite ci-dessous.

[TRADUCTION]

20. Les instructions du ministre sur la manière dont GM devait calculer l'avantage en question et la conduite que le ministre a toujours adoptée depuis le 7 septembre 1982 sont à l'origine d'une préclusion qui l'empêche d'établir de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2008 et 2009.
21. Le ministre a donné à GM (et, par extension, à M. Szymczyk et aux autres employés) des instructions explicites sur la façon de calculer les avantages imposables en cause. Il a donné ces instructions en tenant pour acquis que GM, M. Szymczyk et les autres employés suivraient ces instructions et qu'aucune nouvelle cotisation contraire à ces instructions ne serait établie. GM, M. Szymczyk et les autres employés se sont conformés à ces instructions et le ministre est empêché par préclusion d'établir une nouvelle cotisation qui contredirait ses instructions.
22. Subsidiairement, les principales hypothèses sur lesquelles sont basées les nouvelles cotisations à l'égard des années d'imposition 2008 et 2009 – à

savoir que l'utilisation à des fins non commerciales s'établissait à 20 004 kilomètres par employé pour chacune des années visées et que le coût des automobiles n'équivalait pas au coût moyen de tous les véhicules vendus par GM au Canada – sont arbitraires, et sans fondement. Elles ont simplement été établies en vue de faire augmenter autant que possible le montant de l'avantage imposable et l'impôt à percevoir. Les hypothèses ne sont pas dignes de foi et ne peuvent servir d'assise au prélèvement d'un impôt.

23. Subsidiairement encore, le ministre a commis une erreur en appliquant l'article 6 de la Loi dans l'établissement des nouvelles cotisations à l'égard des années d'imposition 2008 et 2009. Entre autres choses, dans le cas de M. Szymczyk, c'est à tort que le ministre a privé celui-ci de la réduction concernant les frais pour droit d'usage d'une automobile et le ministre a mal calculé le montant de l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile.

[33] La position de la Couronne, tirée de sa réponse, est reproduite ci-dessous.

[TRADUCTION]

12. La Loi exige que les contribuables incluent les avantages tirés de l'usage d'une automobile dans le calcul de leur revenu imposable. Plus particulièrement, en vertu de l'alinéa 6(1)e) et du paragraphe 6(2) de la Loi, les contribuables doivent inclure « les frais pour droit d'usage » des automobiles mises à leur disposition par l'employeur durant une année d'imposition. La formule prévue au paragraphe 6(2) de la Loi permet d'établir le montant exact des frais pour droit d'usage à inclure dans le revenu et elle n'offre aucune latitude dans le calcul des avantages imposables tirés de l'usage de l'automobile.
13. Dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 2008 et 2009, l'appelant a sous-estimé les frais pour droit d'usage d'une automobile et l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile.
14. Après application de la formule prévue au paragraphe 6(2) de la Loi, les frais pour droit d'usage d'une automobile de l'appelant se chiffraient à 11 468,06 \$ en 2008 et à 9 165,76 \$ en 2009. L'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile s'établissait à 4 800,96 \$ pour 2008 et au même montant pour 2009.
15. Il n'existe aucun pouvoir discrétionnaire quant à l'inclusion dans le revenu d'un avantage tiré de l'usage d'une automobile ni quant au calcul de la valeur de cet avantage. En l'espèce, le ministre a jugé que l'appelant avait omis de déclarer le montant exact des avantages tirés de l'usage d'une automobile et qu'il ne s'était pas conformé à la Loi. Les mesures prises

par le ministre pour établir une nouvelle cotisation visant l'impôt qu'il juge dû selon les conditions prescrites par la Loi ne peuvent pas entraîner la préclusion.

V. Analyse

[34] L'analyse ci-dessous suit l'ordre de présentation des observations de M. Szymczyk.

A. *Préclusion*

[35] M. Szymczyk soutient que la Couronne ne devrait pas avoir le droit d'établir une nouvelle cotisation qui ne respecterait pas l'autorisation.

[36] Il s'appuie dans ses observations sur deux catégories distinctes de préclusion : la préclusion par convention et la préclusion par assertion de fait. Il suffit pour les présents motifs de citer la brève description de ces catégories qui a été donnée dans l'arrêt *Ryan c Moore*, 2005 CSC 38 :

- 4 Il peut y avoir préclusion par convention lorsque les parties ont convenu de présupposer que certains faits sont véridiques et constituent le fondement de l'opération qu'elles s'appêtent à conclure (G. H. L. Fridman, *The Law of Contract in Canada* (4^e éd. 1999), p. 140, note 302). Si les parties ont agi sur la foi de cette présupposition conventionnelle, alors, en ce qui concerne l'opération, chaque partie est précluse, par rapport à l'autre, de mettre en doute la véracité ainsi présupposée de l'exposé des faits, dans le cas où il serait injuste de permettre à l'une d'elles de revenir sur cette présupposition (G. S. Bower, *The Law Relating to Estoppel by Representation* (4^e éd. 2004), p. 7-8).
- 5 Pour que la préclusion par assertion de fait s'applique, une assertion positive doit avoir été faite par la partie que l'on souhaite voir liée par celle-ci afin que la partie avec qui elle traitait agisse sur la foi de cette assertion, et cette dernière doit avoir agi sur la foi de l'assertion de sorte qu'il serait inéquitable de permettre à l'auteur de l'assertion d'en mettre en doute la véracité ou d'agir de quelque manière incompatible avec elle (*Page c. Austin* (1884), 10 R.C.S. 132, p. 164).

[37] Dans le contexte du présent appel, il ne faut pas oublier que la préclusion ne s'appliquera pas si une approbation donnée par une autorité fiscale est contraire à la loi. Cette question a été examinée dans l'arrêt *Ministre du Revenu national c Inland Industries Ltd.*, 72 DTC 6013 (CSC), où le juge Pigeon, qui s'exprimait au nom de la Cour, a déclaré ce qui suit (à la page 6017) :

[...] il me paraît clair qu'une approbation donnée sans que les conditions prescrites par la loi ne soient remplies ne lie pas le ministre.

[38] Même si le ministre ne peut être lié par une approbation contraire à la loi, à mon avis, les tribunaux ne devraient pas écarter trop rapidement une approbation au motif qu'elle est contraire à la loi. Il faut faire preuve d'une certaine latitude, à moins que l'approbation ne soit manifestement au regard de par la loi. L'administration du régime fiscal serait considérablement compromise si ce n'était pas le cas.

[39] En ce qui a trait à l'autorisation, je ne crois pas que son application aux employés participant au PEP était contraire à la loi lorsqu'elle a été accordée. Le PEP visait à faire bénéficier GM et ses employés de certains avantages, mais il était difficile de faire la distinction entre une utilisation à des fins personnelles et une utilisation à des fins commerciales. L'autorisation avait pour but, à mon avis, de permettre la détermination d'un montant raisonnable pour les avantages qui étaient justifiables au regard de la loi sans toutefois être trop difficiles à administrer.

[40] Les sections pertinentes de l'autorisation ont été reproduites précédemment. Elles permettaient le calcul des frais pour droit d'usage d'une automobile à partir du coût moyen des véhicules de promenade vendus par GM au Canada, si ces frais n'étaient pas réduits par une utilisation restreinte à des fins personnelles. Pour ce qui est de l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile, l'autorisation permettait qu'il soit calculé à partir du montant moyen des frais de fonctionnement des véhicules inclus dans le programme et suivant une répartition 50/50 pour l'utilisation à des fins personnelles et l'utilisation à des fins commerciales.

[41] À mon avis, l'autorisation prévoyait une manière raisonnable de calculer les avantages conférés à un employé conformément aux dispositions législatives pertinentes. Le montant total à inclure dans le revenu était raisonnable étant donné que l'utilisation à des fins commerciales était importante : il n'y a pas lieu pour les tribunaux d'intervenir simplement parce que la méthode employée pour calculer les montants est différente de celle énoncée dans la Loi.

[42] L'autorisation était raisonnable, mais les circonstances sous-jacentes ont changé.

[43] L'autorisation ne mentionne pas précisément qu'elle demeure valide seulement si aucun changement important ne survient dans la règle de droit ou

dans les faits, mais ce principe en ressort implicitement. GM et M. Szymczyk ne pouvaient raisonnablement s'attendre à ce que l'autorisation demeure valide si la situation considérée changeait.

[44] À mon avis, des changements importants sont survenus à la fois dans la règle de droit applicable et dans les faits, si bien que l'autorisation n'est plus valide pour les années d'imposition en cause.

[45] Premièrement, la règle de droit a subi d'importantes modifications en ce qui a trait à l'avantage relatif aux frais de fonctionnement.

[46] Lorsque l'autorisation a été accordée en 1982, la Loi ne comportait aucune disposition concernant les frais de fonctionnement. L'avantage était en fait calculé conformément à la disposition générale concernant les avantages conférés à l'employé énoncée à l'alinéa 6(1)a), qui prévoyait l'inclusion dans le revenu de « la valeur de la pension, du logement et de tout autre avantage [...] ».

[47] La règle de droit a été modifiée à compter de 1993 par suite de l'adoption de l'alinéa 6(1)k), qui prévoit une règle particulière pour les frais de fonctionnement. Dans le cas de M. Szymczyk, pour les années d'imposition visées, il faut inclure un montant de 24 cents par kilomètre parcouru lorsque le véhicule n'était pas utilisé pour les besoins de son emploi.

[48] Il s'agit là d'un changement important qui, à mon avis, invalidait l'autorisation.

[49] De plus, la situation de fait qui existait au moment où l'autorisation a été accordée a considérablement changé. Revenu Canada a mentionné dans l'autorisation qu'elle était accordée en partie parce que la rotation des véhicules avait lieu fréquemment, à savoir tous les 5 000 kilomètres ou tous les trois mois. Dans les années d'imposition visées, les règles du PEP avaient changé : la rotation avait lieu tous les 12 000 kilomètres ou tous les trois mois, suivant la première de ces conditions à survenir. À mon avis, il s'agit là encore d'un changement important qui invalide l'autorisation.

[50] La Couronne laisse entendre que plusieurs autres changements importants sont survenus dans les faits. Il est difficile de confirmer cette thèse parce que l'autorisation n'expose pas en détail les faits sur lesquels elle est fondée. Toutefois, il n'est pas nécessaire de constater une multitude de changements importants pour confirmer l'invalidité de l'autorisation.

[51] Pour les motifs exposés ci-dessus, je conclurais que l'autorisation ne peut pas servir d'assise au calcul des avantages que M. Szymczyk a tirés de l'usage des automobiles dans les années d'imposition 2008 et 2009. Le ministre n'était pas empêché par préclusion d'établir les cotisations visées par le présent appel.

B. *Hypothèses et fardeau de la preuve*

[52] M. Szymczyk soutient que le fardeau de la preuve devrait être inversé pour les hypothèses factuelles contenues dans la réponse de l'intimée et il évoque tout particulièrement la prétention concernant le coût des automobiles et celle concernant les kilomètres parcourus à des fins personnelles.

[53] Il est bien établi que la Cour peut exiger que la Couronne s'acquitte du fardeau de la preuve pour ce qui est des hypothèses formulées, par souci d'équité : *Transocean Offshore Limited c Canada*, 2007 CAF 104, au paragraphe 35.

[54] M. Szymczyk soutient qu'il serait inéquitable que le fardeau de la preuve lui incombe parce que l'autorisation a éliminé le besoin de tenir des dossiers détaillés.

[55] Le problème concernant cet argument est que l'autorisation n'était pas valide pour les années d'imposition visées. Des circonstances importantes ont changé depuis 1982, et GM a choisi de ne pas tenter d'obtenir une nouvelle autorisation. Cette décision exposait GM et ses employés au risque que l'ARC écarte l'autorisation.

[56] Puisque l'autorisation n'était pas valide, il convient que le fardeau de preuve habituel incombe à M. Szymczyk.

[57] M. Szymczyk soutient également que le fardeau de la preuve devrait être inversé parce que deux hypothèses principales sont [TRADUCTION] « arbitraires et sans fondement ». Il fait aussi valoir que le ministre n'avait pas communiqué avec lui avant d'établir les cotisations.

[58] Je suis d'accord avec M. Szymczyk pour dire que les hypothèses de fait sont en partie arbitraires, mais ce n'est pas une raison suffisante pour que la charge de la preuve incombe à la Couronne. La charge de la preuve relative aux hypothèses plaidées incombe au contribuable parce que les faits relèvent généralement de sa connaissance ou de son contrôle. Il n'est pas inéquitable que le fardeau de la preuve incombe à M. Szymczyk même si certaines hypothèses sont arbitraires.

[59] En ce qui a trait à l'omission de l'ARC de communiquer avec M. Szymczyk avant d'établir les cotisations, il s'agit là d'une question d'équité. À mon avis, il n'est pas inéquitable que M. Szymczyk ait le fardeau de la preuve même si personne n'a communiqué avec lui avant l'établissement des cotisations.

[60] Pour les motifs exposés dans les paragraphes précédents, je rejette les observations de M. Szymczyk concernant l'inversion du fardeau de la preuve. Cependant, je discuterai davantage des hypothèses ci-dessous.

C. *Les cotisations respectent-elles les modalités prescrites par la Loi de l'impôt sur le revenu?*

[61] M. Szymczyk soutient que le ministre a fait plusieurs erreurs dans le calcul des avantages au moment d'établir les cotisations.

[62] Je dirais pour commencer que les observations présentées au nom de M. Szymczyk mettent l'accent sur certains problèmes concernant les cotisations, au lieu de donner des explications pour justifier les montants inscrits dans les déclarations de revenus. Les avocats de M. Szymczyk ont reconnu à l'audience qu'il serait difficile de prouver que les déclarations de revenus respectaient parfaitement les modalités de la Loi.

[63] M. Szymczyk n'a pas été assigné comme témoin par ses avocats à l'audience et il s'est appuyé en grande partie sur la preuve présentée devant la Cour fédérale, qui, j'en conviens, pouvait être utilisée dans le cadre du présent appel. Il importe de souligner que l'instance qui s'est déroulée devant la Cour fédérale était une demande de contrôle judiciaire qui n'intéressait pas la question de savoir si les déclarations de revenus de M. Szymczyk étaient conformes à la Loi.

[64] Je vais maintenant examiner la question de savoir si les montants établis dans les cotisations sont conformes à la Loi.

(1) Frais pour droit d'usage d'une automobile

[65] M. Szymczyk soulève plusieurs moyens pour contester le montant fixé par le ministre au titre des frais pour droit d'usage d'une automobile. Il soutient que le coût des automobiles n'a pas été correctement établi par le ministre, que c'est à tort que le ministre n'a pas tenu compte de la mise en commun des automobiles et que la valeur attribuée à l'utilisation à des fins personnelles est contraire à la preuve.

[66] Il n'y a pas lieu d'examiner ces arguments parce que la position avancée par la Couronne pose un autre problème : l'une des hypothèses formulées ne soutient pas le montant fixé par le ministre au titre des frais pour droit d'usage d'une automobile.

[67] Voici l'hypothèse en question :

[TRADUCTION]

- e) le nombre total de kilomètres parcourus par l'appelant à des fins personnelles dans les années d'imposition 2008 et 2009 était réputé être de 20 004 par année.

[68] Je vais d'abord m'intéresser au mot [TRADUCTION] « réputé » employé dans l'hypothèse parce qu'il retient l'attention du lecteur. La loi ne renferme pas de règle déterminative pour l'utilisation à des fins personnelles, même si cela avait déjà été le cas dans des versions antérieures. Même si le choix du mot [TRADUCTION] « réputé » est malheureux, ce détail n'est pas pertinent en l'espèce.

[69] Le véritable problème est que cette hypothèse ne correspond pas aux frais pour droit d'usage d'une automobile qui ont été fixés dans la cotisation.

[70] Quatre automobiles ont été mises à la disposition de M. Szymczyk en 2008, de même qu'en 2009; chacune ayant un coût présumé différent. Dans ce cas, la loi exige que l'utilisation à des fins personnelles soit calculée séparément pour les périodes où les automobiles ont chacune été mises à la disposition du contribuable. Le problème est qu'aucune hypothèse n'a été formulée pour l'utilisation à des fins personnelles pour chacune de ces périodes.

[71] Par exemple, l'hypothèse formulée affirmait que l'utilisation à des fins personnelles s'établissait à 20 004 kilomètres par année. Si cette utilisation tenait entièrement à une seule des automobiles attribuées, alors suivant la formule du paragraphe 6(2), il n'y aurait rien à ajouter au revenu pour les autres automobiles attribuées. Il s'agit évidemment d'un scénario peu probable, mais celui-ci illustre bien le point que l'utilisation à des fins personnelles doit être calculée pour la période d'utilisation de chaque automobile.

[72] Où cela nous mène-t-il? Le fardeau de la preuve concernant ces faits doit incomber à la Couronne. Dans *Canada c. Loewen*, 2004 CAF 146, au paragraphe 11, la juge Sharlow a déclaré ce qui suit :

[11] [...] Si Sa Majesté allègue un fait qui ne fait pas partie des faits présumés par le ministre, la charge de la preuve repose sur elle. Ce principe est bien expliqué dans la décision *Schultz c. Canada*, [1996] 1 C.F. 423, [1996] 2 C.T.C. 127, 95 D.T.C. 5657 (C.A.F.) (autorisation d'appel refusée [1996] A.C.S.C. n° 4).

[73] Enfin, j'ajouterais que je suis préoccupée par le fait que ni l'une ni l'autre des parties n'a soulevé ce point comme une question en litige. Si l'appel avait été régi par la procédure générale, il serait approprié de demander des observations aux parties. Toutefois, l'appel a été entendu sous le régime de la procédure informelle, il intéresse un petit montant d'impôt et il n'a aucune valeur de précédent. Il n'est pas dans l'intérêt de la justice de prolonger le présent appel pour cette raison.

[74] Par conséquent, je suis d'avis de conclure qu'il incombait à la Couronne d'établir l'utilisation à des fins personnelles pour chaque automobile attribuée et qu'elle ne s'est pas acquittée de ce fardeau.

[75] Pour le motif que je viens d'exposer, l'appel sera accueilli relativement aux frais pour droit d'usage.

(2) Avantage relatif au fonctionnement d'une automobile

[76] En vertu de l'alinéa 6(1)k) de la Loi, l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile est calculé au tarif de 24 cents par kilomètre parcouru pour utilisation à des fins personnelles. Le ministre a établi cet avantage pour M. Szymczyk à partir de l'hypothèse selon laquelle l'utilisation à des fins personnelles se chiffrait à 20 004 kilomètres par année.

[77] Comme argument, M. Szymczyk avance notamment que le ministre n'a pas établi, au moyen d'hypothèses ou d'éléments de preuve, que les montants fixés par le ministre étaient plus élevés que ceux établis par M. Szymczyk.

[78] Je ne vois pas en quoi cet argument ferait en sorte que l'appel de M. Szymczyk devrait être accueilli. Toutefois, en tout état de cause, il s'agit de l'appel de M. Szymczyk. Les montants établis par le ministre sont énoncés dans la réponse. S'il existe un litige quant à savoir si les montants déclarés par M. Szymczyk dépassent ceux qui ont été établis par le ministre, M. Szymczyk aurait dû veiller à établir ces montants.

[79] Je vais maintenant examiner la principale question à trancher, à savoir si M. Szymczyk a établi une preuve *prima facie* quant au nombre de kilomètres

parcourus à des fins personnelles. À mon avis, la preuve présentée par M. Szymczyk à cet égard ne permet pas d'établir pareille preuve.

[80] Tel qu'il a été mentionné précédemment, M. Szymczyk n'a pas été appelé à témoigner à l'audience par ses avocats et il s'est appuyé en grande partie sur la preuve présentée devant la Cour fédérale dans le cadre de la demande de contrôle judiciaire.

[81] Pour sa part, la Couronne a fait comparaître M. Szymczyk et lui a posé certaines questions concernant l'utilisation à des fins personnelles. Or, M. Szymczyk n'a jamais fait état d'un nombre total estimatif de kilomètres parcourus à des fins personnelles. M. Szymczyk ne s'est pas acquitté du fardeau de preuve qui lui incombait.

[82] M. Szymczyk avance également qu'on devrait lui permettre de choisir la méthode de calcul de l'avantage basée sur la moitié des frais pour droit d'usage. Or, ce choix n'a pas été fait pour l'année visée comme l'exige l'alinéa 6(1)k). Il ne serait pas approprié de ne pas tenir compte de cette exigence.

[83] Je suis d'avis de confirmer le montant déterminé par le ministre au titre de l'avantage relatif au fonctionnement d'une automobile.

VI. Conclusion

[84] Je suis d'avis d'accueillir l'appel au motif que les frais pour droit d'usage devraient être établis à partir des déclarations de revenus de M. Szymczyk.

[85] Si des difficultés se présentent dans l'établissement de ces montants, les parties pourront organiser une conférence téléphonique avec la Cour. Je soulignerais qu'il est mentionné au paragraphe 11 de l'affidavit de Norman Fernandes que les frais pour droit d'usage pour l'année d'imposition 2008 avaient été sous-estimés de 6 583,06 \$.

[86] En ce qui a trait aux dépens, je serais disposée à les adjuger à M. Szymczyk, conformément au tarif. Toutefois, la Couronne a demandé que la possibilité de débattre des dépens soit donnée aux parties. Par conséquent, les parties pourront déposer des observations écrites concernant les dépens dans les trois semaines suivant la date de la présente décision.

Signé à Ottawa, Ontario, ce 30^e jour de décembre 2014.

« J.M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 18^e jour de mars 2015.

S. Tasset

RÉFÉRENCE : 2014 CCI 380

N^o DE DOSSIER DE LA COUR : 2014-60(IT)I

INTITULÉ : RICHARD SZYMCZYK et SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATES DES AUDIENCES : Le 2 juillet et le 14 août 2014

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Judith Woods

DATE DU JUGEMENT : Le 30 décembre 2014

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelant : M^c Al Meghji
M^c Martha MacDonald
M^c Patrick Reynaud

Avocats de l'intimée : M^c Bobby J. Sood
M^c Lorraine Edinboro

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant

Nom : Al Meghji

Cabinet : Osler, Hoskin & Harcourt LLP
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Ontario