

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2000-3700(IT)I

ENTRE :

MELANIE D. JOHNSTON,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appels entendus à Toronto (Ontario), le 14 décembre 2001, par
l'honorable juge M. A. Mogan

Comparutions

Pour l'appellante :	L'appellante elle-même
Avocat de l'intimée :	M ^c James Rhodes

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'égard des cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1994, 1995, 1996 et 1997 sont admis, et les cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations, compte tenu du fait que :

- 1994 - la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est annulée, mais le montant de 4 164 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré reste inchangé;
- 1995 - la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est annulée, mais le montant de 4 130 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré reste inchangé;

- 1996 - le montant de 44 778 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré est ramené à 40 719 \$ et la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est maintenue, mais elle est rajustée en tenant compte du montant réduit inclus dans le revenu déclaré;
- 1997 - la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est annulée, mais le montant de 9 167 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré reste inchangé.

L'appelante n'a droit à aucune autre mesure de redressement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 8^e jour de mars 2002.

« M. A. Mogan »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 11^e jour de février 2004.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020308
Dossier: 2000-3700(IT)I

ENTRE :

MELANIE D. JOHNSTON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Mogan

[1] Le 9 juin 1999, l'appelante a plaidé coupable devant un tribunal de l'Ontario à une accusation de fraude de plus de 5 000 \$ en vertu du *Code criminel du Canada*. Les montants obtenus par des moyens frauduleux avaient été soutirés par l'appelante à son employeur dans les années 1994, 1995, 1996 et 1997 principalement. L'appelante a été reconnue coupable des accusations portées contre elle et elle a été condamnée à une peine d'emprisonnement de neuf mois avec sursis; elle a été mise en liberté surveillée pendant une période de trois ans; le juge lui a également ordonné de restituer l'argent volé à l'ancien employeur, à raison de 700 \$ par mois pendant plusieurs années. Au moyen d'avis de nouvelle cotisation datés du 25 mai 1999, le ministre du Revenu national a inclus les montants suivants dans le revenu déclaré de l'appelante pour chacune des années d'imposition en cause :

1994	15 035 \$
1995	19 629
1996	62 289
1997	13 337

[2] Le ministre a tiré les montants indiqués ci-dessus de l'instance criminelle devant la Cour de l'Ontario. L'appelante a déposé des avis d'opposition aux nouvelles cotisations mentionnées précédemment au motif que certains des montants obtenus par des moyens frauduleux étaient des majorations de salaire non autorisées sur lesquelles l'impôt exigible avait été prélevé à la source et que ces montants avaient été pris en compte dans ses états T4 et inclus dans son revenu déclaré. L'appelante prétendait également qu'il y avait eu restitution d'un montant de 1 000 \$ en 1997. Dans des avis de nouvelle cotisation datés du 20 avril 2000, le ministre a réduit les montants qu'il avait inclus précédemment dans le revenu déclaré de l'appelante pour tenir compte du fait que l'impôt exigible avait déjà été prélevé sur toute majoration de salaire non autorisée et que les montants restitués pouvaient être soustraits dans le calcul du revenu. En conséquence, les montants nets inclus par le ministre dans le revenu déclaré de l'appelante et les nouvelles pénalités imposées en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont les suivants :

	Inclus dans le revenu	Pénalité par. 163(2)
1994	4 164 \$	330,20
1995	4 130	553,00
1996	44 778	7 012,25
1997	<u>9 167</u>	1 227,50
Total	<u>62 239 \$</u>	

[3] L'appelante interjette appel des nouvelles cotisations datées du 20 avril 2000, alléguant que certains des montants nets que le ministre a inclus dans son revenu déclaré sont trop élevés et que les pénalités imposées en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi* ne sont pas justifiées. Elle demande que son appel soit régi par la procédure informelle. Au début de l'audience, l'avocat de l'intimée a attiré l'attention sur le fait que l'impôt exigible plus les pénalités imposées pour l'année 1996 excédaient la limite de 12 000 \$ applicable aux appels régis par la procédure informelle et il a demandé à l'appelante si elle voulait renoncer au redressement pour le montant excédant 12 000 \$ ou si elle préférerait que l'appel relatif à l'année 1996 soit régi par la procédure générale. L'appelante a choisi de renoncer au redressement pour le montant excédant 12 000 \$ en ce qui concerne l'année d'imposition 1996.

[4] L'appelante possède un diplôme d'études secondaires et elle a suivi des cours du soir en commerce dans un collège communautaire. En 1992, elle a obtenu un emploi chez Lofthouse Patterns Incorporated (« Lofthouse » ou « l'employeur ») pour exécuter du travail général de bureau. En moins de deux ans, l'employeur lui avait confié la tenue des livres comme principale responsabilité. À un certain moment en 1993 ou en 1994, l'appelante a commencé à soutirer de l'argent à l'employeur par des stratagèmes frauduleux. Les trois principaux stratagèmes utilisés consistaient en (i) des majorations de salaire non autorisées au moyen de chèques de l'employeur libellés à son nom indiquant un montant supérieur à celui de son salaire réel; (ii) l'utilisation non autorisée des cartes de crédit de l'employeur pour acheter des marchandises destinées à son usage personnel et (iii) la contrefaçon de chèques au nom de l'employeur qu'elle encaissait ensuite personnellement. Ces stratagèmes frauduleux ont duré jusqu'au printemps de 1997.

[5] Le principal actionnaire de l'employeur est Jerome Wilson. Il a commencé à travailler pour Lofthouse en 1951. Il a acheté l'entreprise en 1981 et c'est lui qui l'exploite depuis. En mai 1997, alors que l'appelante était en congé, l'épouse de M. Wilson est venue donner un coup de main au bureau pour la tenue des livres. Elle a relevé certains paiements inhabituels sur lesquels elle a attiré l'attention de son époux. M. Wilson a examiné les registres de la société et a jugé qu'il y avait matière à s'inquiéter. Il a demandé à Deloitte & Touche (les vérificateurs externes de Lofthouse) d'examiner les registres pour déterminer s'il y avait eu des paiements non autorisés et peut-être même appropriation de fonds.

[6] Deloitte & Touche a immédiatement chargé Carol Chiu de se pencher sur les registres de Lofthouse. M^{me} Chiu, qui étudiait en vue de devenir comptable, était en stage à l'époque, mais elle est agréée depuis 1999. Elle a examiné les chèques annulés sur une période de cinq ans, les relevés des cartes de crédit et la feuille de paye. Elle a ensuite rédigé un rapport, daté du 25 juin 1997, qu'elle a remis à son superviseur et qui a été produit en preuve sous la cote R-2. Le rapport de M^{me} Chiu a servi de fondement aux accusations criminelles qui ont été portées en juillet 1997 et aux nouvelles cotisations dont il est interjeté appel en l'espèce. La pièce R-2 fait état de quatre sources d'activité frauduleuse et des montants dont l'appelante se serait appropriée par chaque moyen, selon M^{me} Chiu. En résumé, les quatre sources mentionnées dans la pièce R-2 et les montants subtilisés dans chaque cas sont les suivants :

Majorations de salaire non autorisées	50 525 \$
Avantage personnel possible acquis au moyen de la carte de crédit CIBC-VISA de l'employeur	22 147
Avantage personnel possible acquis au moyen de la carte de crédit Canadian Tire de l'employeur	11 909
Avantage personnel possible acquis au moyen des chèques sur lesquels la signature est douteuse	<u>28 010</u>
Total	<u>112 593 \$</u>

[7] Dans les premières nouvelles cotisations datées du 25 mai 1999, le ministre a inclus dans le revenu déclaré de l'appelante un montant approximatif de 110 000 \$ représentant la quasi-totalité du montant total indiqué par M^{me} Chiu dans la pièce R-2 qui précède. C'est seulement après que l'appelante se fut opposée à ces nouvelles cotisations en faisant observer que les majorations de salaire non autorisées de 50 525 \$ avaient déjà été prises en compte dans ses relevés T4 et déclarées que le ministre a établi les deuxièmes nouvelles cotisations datées du 20 avril 2000. Le montant net inclus dans le revenu déclaré de l'appelante dans les deuxièmes nouvelles cotisations s'établissait à 62 239 \$ (voir le paragraphe 2 qui précède). Ce montant correspond approximativement au montant total indiqué dans la pièce R-2 (112 593 \$) moins les majorations de salaire non autorisées de 50 525 \$. Il a été établi à ma satisfaction que la pièce R-2 a servi de fondement à l'établissement des première et deuxième nouvelles cotisations.

[8] Ainsi qu'il est précisé précédemment, la pièce R-2 est le rapport que M^{me} Chiu a remis à son superviseur. Trois autres pièces ont été produites en preuve et elles fournissent plus de précisions que la pièce R-2 :

- Pièce R-3 renferme l'annexe 3 de la pièce R-2 portant sur les achats effectués au moyen de la carte CIBC-VISA et les pièces justificatives.
- Pièce R-4 renferme l'annexe 4 de la pièce R-2 portant sur les achats effectués au moyen de la carte Canadian Tire et les pièces justificatives.

Pièce R-5 renferme l'annexe 5 de la pièce R-2 portant sur les chèques sur lesquels figurent des signatures douteuses et les pièces justificatives.

Les pièces R-3, R-4 et R-5 ont été montrées à l'appelante et à Jerome Wilson dans le cadre de leur témoignage oral. Dans les pièces R-3 et R-4, l'appelante a contesté certains montants imputés aux comptes CIBC-VISA ou Canadian Tire, que M^{me} Chiu avait qualifiés d'« avantages personnels possibles » acquis par l'appelante. Dans le cadre de son témoignage, M. Wilson a reconnu que certains achats avaient bel et bien été effectués pour le compte de Lofthouse alors que M^{me} Chiu les avait qualifiés d'avantages possibles acquis par l'appelante, mais il a indiqué qu'une bonne partie des achats portés aux comptes CIBC-VISA et Canadian Tire ne se rapportaient pas à la société.

[9] Par ailleurs, après avoir examiné des photocopies de 30 chèques de Lofthouse tirés de la pièce R-5, l'appelante a admis avoir reçu et encaissé 13 de ces chèques représentant un montant total 18 900 \$; mais, parmi les 17 chèques restants, un certain nombre la laissait songeuse et elle a affirmé ne pas avoir reçu les autres. Après avoir examiné les mêmes photocopies, M. Wilson a reconnu sans hésitation les chèques qui avaient été signés en son nom mais qui ne portaient pas sa signature.

[10] Indépendamment du fait que l'appelante a reconnu sa culpabilité devant la cour criminelle de l'Ontario, j'ai trouvé qu'elle était un témoin crédible dans le cadre de son appel devant la Cour. Elle semble éprouver de véritables remords. Lorsqu'il y a contradiction entre la preuve de l'appelante et celle de M. Wilson, j'entends accepter celle de ce dernier, non pas parce que je la juge plus digne de foi, mais parce que le témoin a eu accès récemment à tous les documents pertinents de Lofthouse et que l'appelante n'a tenu aucun registre des montants subtilisés. Au surplus, M. Wilson n'avait rien à gagner à comparaître devant la Cour.

[11] Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'intimée a indiqué qu'il n'entendait pas tenir compte des chèques totalisant 6 246 52 \$, dont on trouve la liste à la dernière page de la pièce R-2. L'intimée a également accepté de réduire deux montants imputés au compte CIBC-VISA pour l'année 1996, comme suit :

Octobre 1996	2 504,83 \$	ramené à zéro
Novembre 1996	2 267,24 \$	ramené à 712 \$

Le montant total des réductions accordées relativement aux frais imputés au compte CIBC-VISA pour l'année 1996 est donc de 4 059 \$. Aucune autre somme n'a été retranchée à vrai dire des montants inclus par le ministre dans le revenu déclaré par l'appelante pour les années visées par l'appel. Après les rajustements pour l'année 1996, les montants nets que Revenu Canada a inclus dans le revenu déclaré de l'appelante sont les suivants :

1994	4 164 \$
1995	4 130
1996	40 719
1997	9 167

[12] Il y a trois questions à trancher en l'espèce.

- (i) En tenant pour acquis que les années d'imposition 1994 et 1995 sont frappées de prescription en ce sens que les premières cotisations relatives à ces années-là ont été établies le 25 mai 1999 après expiration de la « période normale de nouvelle cotisation », ainsi que cette expression est définie au paragraphe 152(3.1) de la *Loi*, le ministre avait-il le droit d'établir de nouvelles cotisations pour les années 1994 et 1995 en vertu du sous-alinéa 152(4)a)(i)?
- (ii) Si le ministre a le droit d'établir de nouvelles cotisations pour les quatre années d'imposition, quels sont les montants qui devraient être inclus dans le revenu déclaré de l'appelante en ce qui concerne les montants subtilisés à l'employeur?
- (iii) Les pénalités imposées en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi* sont-elles justifiées?

[13] J'examinerai chacune des questions qui précèdent dans l'ordre. Il est de droit courant que les fonds ou les biens qu'un particulier s'approprie ou qu'il subtilise par ailleurs à son employeur ou à des clients prennent valeur de revenu pour l'auteur du méfait. Voir *The Queen v. Poynton*, 72 DTC 6329 et *Buckman c. M.R.N.*, C.C.I., n° 90-3647(IT), 17 septembre 1991 (91 DTC 1249). Les montants subtilisés à l'employeur deviennent un revenu pour l'appelante. Celle-ci n'a pas inclus dans le calcul de son revenu les montants subtilisés au moyen des cartes de crédit dont elle s'est servie sans autorisation et des chèques contrefaits. Le paragraphe 152(4) prévoit que le ministre peut établir de nouvelles cotisations après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation :

152(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants :

- a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :
 - (i) soit a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou en fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi,
 - (ii) [...]

[14] Je conclus sans hésitation que le défaut de l'appelante d'inclure dans son revenu les montants qu'elle a subtilisés à l'employeur en utilisant des cartes de crédit sans autorisation et en contrefaisant des chèques était une présentation erronée des faits par « négligence, inattention ou omission volontaire » au sens de l'alinéa 152(4)a(i). En conséquence, le ministre avait le droit d'établir de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1994 et 1995.

[15] Concernant la deuxième question, il incombe à l'appelante de prouver que les montants nets que le ministre a inclus dans son revenu déclaré étaient erronés. Les seules données qu'elle s'est véritablement donnée la peine de contester sont celles se rapportant à l'année 1996. Compte tenu de l'ensemble de la preuve, je suis convaincu que les montants non inclus dans le revenu déclaré pour les années visées par l'appel sont les suivants :

1994	4 164 \$
1995	4 130
1996	40 719
1997	9 167

[16] Concernant la troisième question, le ministre a imposé des pénalités en vertu du paragraphe 163(2) de la *Loi*, qui dit notamment ceci :

163(2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration [...] rempli[e] [...] pour une année d'imposition pour l'application de la présente loi, ou y participe, y consent ou y acquiesce est passible d'une pénalité égale, sans être inférieure à 100 \$, à 50 % du total des montants suivants

a) [...]

Dans l'affaire *Venne c. M.R.N.*, C.F. 1^{re} inst., n° T-815-82, 9 avril 1984 (84 DTC 6247), le juge Strayer était appelé à se pencher sur l'application du paragraphe 163(2), et il a déclaré ce qui suit à la page 19 (DTC : à la page 6256) :

... La « faute lourde » doit être interprétée comme un cas de négligence plus grave qu'un simple défaut de prudence raisonnable. Il doit y avoir un degré important de négligence qui corresponde à une action délibérée, une indifférence au respect de la loi...

[17] Les moyens invoqués par l'appelante pour contester les pénalités imposées en vertu du paragraphe 163(2) sont très simples. Elle a affirmé qu'elle n'avait tenu aucun registre des montants subtilisés; et il ne lui est jamais venu à l'idée d'inclure ces montants dans son revenu. J'accorde foi à ses propos. L'appelante a juste un diplôme d'études secondaires auquel s'ajoutent quelques cours du soir en commerce dans un collège communautaire. Elle n'exploitait pas une entreprise commerciale ordinaire comme le propriétaire d'un magasin de détail ou l'exploitant d'une entreprise de service. Les montants subtilisés à l'employeur n'avaient pas l'apparence de produits des ventes ou d'honoraires non déclarés, par exemple. Dans les circonstances de l'espèce, je ne peux conclure que l'appelante a « sciemment «[...] fait un faux énoncé ou une omission » dans sa déclaration de revenu se rapportant à l'une ou l'autre des années en cause.

[18] Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'intimée a retiré les pénalités imposées en vertu du paragraphe 163(2) pour les années d'imposition 1994 et 1995 parce que les montants nets (4 164 \$ et 4 130 \$) inclus par le ministre dans le revenu déclaré de l'appelante étaient relativement faibles. Il a toutefois soutenu que le montant non déclaré (40 719 \$) pour l'année 1996 était suffisamment élevé pour justifier la pénalité pour « faute lourde ». Il a aussi soutenu que le montant non déclaré (9 167 \$) pour l'année 1997 était jugé assez important parce qu'il s'inscrivait dans la foulée du montant non déclaré pour l'année 1996.

[19] Je souscris aux arguments de l'avocat de l'intimée en ce qui concerne l'année 1996. En subtilisant un montant aussi important (40 719 \$) à l'employeur

dans le cadre de ses fonctions, qu'est-ce que l'appelante pensait qu'elle prenait? Certainement pas des gains de loterie, et elle comptait bien conserver l'argent. Pour reprendre les termes utilisés dans l'arrêt *Venne* cité ci-dessus, le défaut de l'appelante de déclarer le montant de 40 719 \$ en 1996 était une manifestation d'indifférence au respect de la loi.

[20] C'est au ministre qu'incombe le fardeau d'établir les faits justifiant l'imposition d'une pénalité aux termes du paragraphe 163(2). Pour 1996, le ministre s'est acquitté de ce fardeau. Quoique le montant non déclaré pour 1997 s'établisse à 9 167 \$, il est beaucoup moins élevé que le montant non déclaré pour l'année 1996. En outre, l'état de connaissance ou d'ignorance de l'appelante en ce qui concerne la qualité de « revenu » des montants subtilisés à l'employeur était le même quand elle a produit ses déclarations de revenu pour les années 1996 et 1997, et cela jusqu'au moment où elle a fait l'objet des premières cotisations en mai 1999. Je conclus dès lors que le ministre ne s'est pas déchargé du fardeau de la preuve pour l'année d'imposition 1997.

[21] Les appels pour les quatre années sont admis en partie, en tenant compte toutefois de ce qui suit :

- 1994 - la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est annulée, mais le montant de 4 164 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré reste inchangé;
- 1995 - la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est annulée, mais le montant de 4 130 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré reste inchangé;
- 1996 - le montant de 44 778 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré est ramené à 40 719 \$ et la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est maintenue, mais elle est rajustée en tenant compte du montant réduit inclus dans le revenu déclaré;
- 1997 - la pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) est annulée, mais le montant de 9 167 \$ que le ministre a inclus dans le revenu déclaré reste inchangé.

L'appelante n'a droit à aucune autre mesure de redressement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 8^e jour de mars 2002.

« M. A. Mogan »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 11^e jour de février 2004.

Mario Lagacé, réviseur