

Dossier : 2011-3661(IT)I

ENTRE :

DANIEL TREMBLAY,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

---

Appel entendu le 31 janvier 2013, à Sherbrooke (Québec)

Devant : L'honorable juge Paul Bédard

Comparutions :

Avocat de l'appelant : M<sup>e</sup> Richard Généreux

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Emmanuel Jilwan

---

**JUGEMENT**

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est rejeté, selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30<sup>e</sup> jour d'avril 2013.

« Paul Bédard »

---

Juge Bédard

Référence : 2013 CCI 133

Date : 20130430

Dossier : 2011-3661(IT)I

ENTRE :

DANIEL TREMBLAY,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge Bédard

[1] L'appelant interjette appel d'une nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national (le « ministre ») pour l'année d'imposition 2008 (l'« année en question ») aux termes de laquelle le ministre a augmenté le revenu imposable de l'appelant de 60 692 \$ (la « nouvelle cotisation ») au motif que l'appelant avait bénéficié à titre d'employé pendant l'année en question de ce montant à titre de paiement de ses dépenses personnelles par la société Hockey Top Gun inc. (la « société ») dont il avait été employé et actionnaire tout au long de l'année en question, montant qui n'avait pas été inclus dans le formulaire T4 original produit par la société.

[2] En déterminant l'obligation fiscale de l'appelant pour l'année en question, le ministre s'est fondé sur les conclusions ou hypothèses de fait suivantes énoncées au paragraphe 8 de la réponse à l'avis d'appel :

- a) les faits présentés et admis ci-haut;
- b) pendant l'année en litige, l'appelant était à l'emploi de Hockey Top Gun inc. (« l'employeur ») en tant qu'administrateur;

- c) pendant l'année en litige l'appelant était responsable de la tenue des livres de l'employeur;
- d) l'appelant avait l'usage d'une carte de crédit au nom de l'employeur;
- e) l'appelant se servait de la carte de crédit de l'employeur pour défrayer des dépenses personnelles totalisant 53 524,43 \$ pendant l'année en litige, entre autres pour l'achat de gazoline, de repas au restaurants, de déplacements personnels et l'achat d'équipement de hockey pour son fils;
- f) l'appelant avait accès au compte de banque de l'employeur;
- g) l'appelant a fait des retraits totalisant 7 167,62 \$ pour son propre bénéfice pendant l'année en litige;
- h) aucun des montants indiqués ci-dessus n'étaient inscrits dans les livres de l'employeur comme se rapportant à l'appelant;
- i) le T4 émis à l'appelant par l'employeur pour l'année en litige indiquait un revenu d'emploi de 9 230,00 \$; et
- j) aucun des montants indiqués ci-haut n'était inclus sur le T4 original émis par l'employeur pour l'année en litige.

[3] Je souligne immédiatement que les faits tenus pour acquis par l'intimée au paragraphe 8 de sa réponse à l'avis d'appel ne sont pas contestés. Je note aussi que la preuve a révélé qu'une déduction avait été accordée à la société relativement au montant de 60 692 \$ ajouté aux revenus de l'appelant.

[4] L'appelant a soutenu tout au long du processus de vérification et d'opposition, de même qu'au paragraphe 8 de l'avis d'appel, que « le montant de 60 692 \$ était directement relié à des dépenses encourues par la société Hockey Top Gun inc. à l'encontre de son revenu d'entreprise et non pas à des dépenses personnelles de l'appelant ». Or, coup de théâtre à l'audience, l'appelant admet qu'il s'agit de dépenses personnelles. L'appelant soutient maintenant qu'il ne pouvait faire l'objet d'une cotisation fondée sur le paragraphe 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») et sur l'alinéa 6(1)a) de la LIR au motif que c'est à titre d'actionnaire de la société et non à titre d'employé que cette dernière lui avait conféré un avantage de 60 692 \$. En d'autres termes, l'appelant soutient maintenant que le ministre devait s'appuyer sur le paragraphe 15(1) de la LIR pour augmenter le revenu imposable de l'appelant de 60 692 \$ pour l'année en question. Les observations écrites de

l'appelant à cet égard méritent d'être citées intégralement. Elles se lisent comme suit :

- 1 - Lors de l'audience, l'appelant a admis, pour les fins de l'instance seulement, que des dépenses personnelles au montant de 60 692 \$ avaient été encourues par la société Hockey Top Gun Inc.
- 2 - L'appelant conteste le bien fondé de la cotisation puisque cette dernière est fondée sur le paragraphe 5(1) et l'alinéa 6(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après « LIR »).
- 3 - Le ministre du Revenu national (ci-après « le ministre ») n'a jamais envisagé de cotiser l'appelant selon le paragraphe 15(1) de la LIR.
- 4 - L'intimée a admis le paragraphe 5 de l'avis d'appel, à savoir : « Selon les prétention de l'ARC, ce revenu additionnel se rapporterait à des dépenses payées par la société Hockey Top Gun Inc. qui ont été considérées comme des dépenses personnelles de l'appelant ».
- 5 - Qui plus est, l'intimée a admis, lors du témoignage de l'un de ses représentants, que la société Hockey Top Gun Inc. avait probablement obtenu une dépense d'entreprise dans le calcul de son revenu pour le montant de frais personnels (les frais déduits dans le calcul de son revenu selon l'article 9 de la LIR).
- 6 - L'intimée voulait clairement dans cette affaire que les dépenses personnelles de l'appelant soient déductibles dans le calcul du revenu de la société Hockey Top Gun Inc. en utilisant les articles 5 et 6 de la LIR pour cotiser l'appelant. Voici ce que la Cour canadienne de l'impôt précise dans l'affaire *Kowalchuk c. La Reine*, 2005 CCI 757.

Les dépenses de la société qui sont rejetées parce qu'elles n'ont pas été engagées en vue de gagner un revenu seront un avantage imposable pour M. Kowalchuk. Il s'agit de savoir si ce dernier reçoit les avantages à titre d'actionnaire ou comme employé. Les deux types d'avantages sont imposable, soit comme avantages indirects en vertu du paragraphe 6(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, soit comme avantages aux actionnaires aux termes du paragraphe 15(1) de la *Loi*. *La caractérisation des avantages aura une incidence sur leur déductibilité par la société, parce que les avantages indirects seront généralement déductibles, tandis que les avantages aux actionnaires ne le seront pas.*

- 7 - Est-ce que l'appelant pouvait faire l'objet d'une cotisation selon le paragraphe 5(1) et l'alinéa 6(1)a) de la LIR? Notre réponse à cette question est : Non.
- 8 - L'appelant n'a pas reçu l'avantage de 60 692 \$ de la société Hockey Top Gun Inc. à titre d'employé.
- 9 - Afin de déterminer si une dépense personnelle d'une société par actions doit être ajoutée au revenu d'un particulier à titre d'employé ou d'actionnaire, l'une des questions à répondre a été bien analysée dans l'arrêt *Youngman c. La Reine*, 90 DTC 6322 (CAF) :

Il est maintenant bien établi que l'alinéa 15(1)c) ne s'applique que lorsqu'un actionnaire a reçu, à titre d'actionnaire, un avantage d'une société. [...] Un actionnaire ne reçoit aucun avantage aux termes de l'alinéa 15(1)c) si, dans les mêmes circonstances, il aurait reçu le même avantage d'une société dont il n'est pas actionnaire.

- 10 - Dans l'affaire *Stuart Bird c. La Reine*, 2005 CCI 744, la juge Lamarre a appliqué le même test pour déterminer si le paragraphe 15(1) ou le paragraphe 6(1) était applicable à la situation. Elle précise que :

[42] Je considère donc que c'était des frais personnels qui ont été imputés à Renova. A été conféré à l'appelant, en tant que seul actionnaire de cette société, un avantage, au sens du paragraphe 15(1) de la *Loi*, dont la valeur devait être incluse dans le revenu de l'appelant pour les années d'imposition en cause. Il est évident que, si l'appelant n'avait pas été actionnaire de la société, de tels frais n'auraient pas été remboursés.

- 11 - Toutefois, Madame la juge Lamarre précise que le ministre ne pouvait invoquer l'article 6 de la LIR pour imposer d'autres frais au contribuable puisque l'intimée n'avait fait aucune preuve à ce titre et qu'il n'avait pas invoqué cette disposition :

[45] Je considère donc que les frais de kilométrage et de stationnement s'élevant à 5 702 \$ (4 393 \$ + 1 309 \$) pour 1998 et à 6 733 \$ (5 750 \$ + 983 \$) pour 1999 n'étaient pas des frais personnels mais avaient été engagés en vue de tirer un revenu d'une entreprise. L'appelant n'a pas reçu un avantage en tant qu'actionnaire au sens du paragraphe 15(1) en étant remboursé de ces frais par la société. *De plus, l'intimée n'arguait pas que les montants correspondant à ces frais devaient être inclus dans le revenu de l'appelant en tant qu'allocations imposables reçues dans l'exercice de son emploi, conformément à l'article 6 de la*

*Loi.* En fait, l'intimée contestait même le fait que l'appelant était un employé de Renova et, de toute façon, aucune preuve à l'appui de ce point de vue n'a été présentée à la Cour.

- 12 - Il est évident en l'espèce que si l'appelant n'avait pas été actionnaire de la société Hockey Top Gun Inc., il n'aurait jamais reçu un remboursement de ses frais personnels.
- 13 - Les articles 5 et 6 de la LIR ne peuvent donc soutenir la cotisation en litige.
- 14 - La Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Massicotte c. La Reine*, 2008 CAF 60 n'a pas voulu soutenir la position de l'honorable juge Archambault en ce qui concerne ses propos sur le droit du tribunal de soutenir une cotisation sur un autre fondement que celui invoqué par le ministre. Voici les propos de l'honorable juge Archambault (*Massicotte c. La Reine*, 2006 CCI 618) :

[44] Si on appliquait cette approche procédurière aux faits de cet appel, la justice et l'équité fiscale seraient-elles bien servies si le résultat était de permettre à un contribuable de s'approprier une somme de 240 000 \$ provenant de sa société, sans payer aucun impôt, alors que les autres contribuables canadiens ont l'obligation de payer de l'impôt lorsqu'ils reçoivent soit un salaire ou des dividendes de leur société?

[45] Il faut rappeler que le rôle d'un juge est de s'assurer que la cotisation du ministre est conforme à la Loi. Si un juge invoquait, de son propre chef, un article de la Loi ou un principe de droit qui permettrait à un contribuable de contester avec succès la cotisation du ministre, je crois que peu de personnes s'y opposeraient. Alors, pourquoi un juge devrait-il s'empêcher d'invoquer une telle règle ou disposition législative pour justifier la cotisation du ministre? Le rôle fondamental d'un juge est d'être impartial. À mon avis, si un juge n'intervenait que si cela pouvait être avantageux à un contribuable, cela irait à l'encontre de son devoir d'impartialité.

- 15 - La Cour canadienne de l'impôt est une cour indépendante et impartiale et elle ne doit pas intervenir pour soutenir la cotisation du ministre sur un autre fondement factuel et légal. La Cour canadienne de l'impôt n'est pas un tribunal constitué pour préserver les deniers publics.

[...]

Question en litige

[5] Est-ce que l'avantage de 60 692 \$ devait être ajouté au revenu imposable de l'appelant pour l'année en question en vertu de l'alinéa 6(1)a) ou du paragraphe 15(1) de la LIR?

Analyse et conclusion

[6] Les dispositions pertinentes de la LIR se lisent comme suit :

6(1)a) Valeur des avantages -- la valeur de la pension, du logement et autres avantages quelconques qu'il a reçus ou dont il a joui au cours de l'année au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi, à l'exception des avantages suivants :

(i) ceux qui résultent des cotisations que l'employeur du contribuable verse dans le cadre d'une fiducie de soins de santé au bénéfice d'employés, d'une police collective d'assurance temporaire sur la vie, d'un régime d'assurance collective contre la maladie ou les accidents, d'un régime de participation différée aux bénéfices, d'un régime de pension agréé, d'un régime de pension agréé collectif, d'un régime de prestations supplémentaires de chômage ou d'un régime privé d'assurance-maladie,

(ii) ceux qui découlent d'une convention de retraite, d'un régime de prestations aux employés ou d'une fiducie d'employés,

(iii) ceux qui étaient des avantages relatifs à l'usage d'une automobile,

(iv) ceux qui découlent de la prestation de services d'aide concernant :

(A) soit la santé physique ou mentale du contribuable ou d'un particulier qui lui est lié, à l'exclusion d'un avantage imputable à une dépense à laquelle l'alinéa 18(1)l) s'applique,

(B) soit le réemploi ou la retraite du contribuable;

(v) ceux qui sont prévus par une entente d'échelonnement du traitement, sauf dans la mesure où l'avantage est visé au présent alinéa par l'effet du paragraphe (11);

[...]

15(1) Avantages aux actionnaires -- La valeur de l'avantage qu'une société confère, à un moment donné d'une année d'imposition, à un actionnaire ou à une personne en passe de le devenir est incluse dans le calcul du revenu de l'actionnaire pour l'année—sauf dans la mesure où cette valeur est réputée par l'article 84 constituer un dividende —si cet avantage est conféré autrement que :

a) par la réduction du capital versé , le rachat, l'annulation ou l'acquisition, par la société, d'actions de son capital-actions ou à l'occasion de la liquidation, cessation ou réorganisation de son entreprise, ou par une opération à laquelle l'article 88 s'applique;

b) par le paiement d'un dividende ou d'un dividende en actions;

c) par l'octroi à tous les propriétaires d'actions ordinaires du capital-actions de la société à ce moment d'un droit, relatif à chaque action ordinaire et identique à chacun des autres droits conférés à ce moment relativement à chacune des autres semblables actions, d'acquérir d'autres actions du capital-actions de la société; pour l'application du présent alinéa :

(i) les actions ordinaires d'une catégorie donnée du capital-actions d'une société sont réputées être identiques aux actions ordinaires d'une autre catégorie du capital-actions de la société dans le cas où, à la fois :

(A) les droits de vote rattachés à la catégorie donnée d'actions diffèrent de ceux rattachés à l'autre catégorie d'actions,

(B) les modalités des catégories d'actions ne présentent pas d'autres différences qui pourraient donner lieu à un important écart entre la juste valeur marchande d'une action de la catégorie donnée et la juste valeur marchande d'une action de l'autre catégorie,

(ii) des droits ne sont pas considérés comme identiques si leur coût d'acquisition diffère;

d) par une opération visée à l'alinéa 84(1)c.1), c.2) ou c.3).

[7] À mon avis, le libellé du paragraphe 15(1) de la LIR dispose que, pour qu'un avantage soit inclus dans le calcul du revenu d'un actionnaire, la société doit conférer cet avantage, ce qui implique qu'un acte soit posé par la société, soit celui de conférer. Cette exigence n'existe pas à l'alinéa 6(1)a) de la LIR. Le libellé de l'alinéa 6(1)a) requiert seulement qu'un avantage soit reçu de l'employé ou que ce



dernier en ait profité. Dans la décision *Walford c. La Reine*, [2011] 1 C.T.C. 2550, la Cour a réitéré la portée large de l'alinéa 6(1)a) de la LIR tout en affirmant le rôle passif de l'employeur dans l'octroi ou la jouissance de l'avantage :

Selon l'alinéa 6(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les avantages quelconques que le contribuable a reçus ou dont il a joui au cours de l'année « au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi » doivent être inclus dans le revenu du contribuable déterminé en application de l'alinéa 3a). L'expression « avantages quelconques » est tellement large que généralement seuls les avantages expressément exclus par la loi ne sont pas visés. **De plus, ce n'est pas parce que l'employé n'était pas autorisé à effectuer un achat qu'il ne s'agit pas d'un « revenu » [...]**

[Non souligné dans l'original.]

[8] En l'espèce, aucun acte n'est posé par la société alors que l'appelant effectue les dépenses personnelles en cause. En effet, le sous-paragraphe 8h) de la réponse à l'avis d'appel (qui, je le rappelle, n'est pas contesté) indique qu'« aucun des montants indiqués ci-dessus n'étaient inscrits dans les livres de l'employeur comme se rapportant à l'appelant ». J'en déduis que, puisqu'aucune preuve à l'effet contraire n'a été soumise par l'appelant, c'est à l'insu de la société que l'appelant avait effectué des dépenses personnelles par l'entremise de la société. Je souligne que l'appelant n'a même pas témoigné à cet égard. L'appelant aurait aussi pu convoquer comme témoin un représentant de la société (et lui demander d'apporter les livres comptables pertinents de la société) pour démontrer que ce n'est pas à l'insu de cette dernière que l'appelant avait obtenu l'avantage mais bien à titre d'actionnaire que l'avantage lui avait été conféré. L'appelant ne l'a pas fait. J'en infère que cette preuve lui aurait été défavorable, et j'en conclus que le paragraphe 15(1) de la LIR ne peut s'appliquer en l'espèce puisqu'aucun geste n'a été posé par la société.

[9] Que la société ait reçu une déduction pour la perte encourue à la suite du paiement des dépenses personnelles de l'appelant n'est pas incompatible avec l'application de l'alinéa 6(1)a). C'est ce qui ressort de la jurisprudence citée par l'appelant au paragraphe 6) de ses observations écrites, dans la décision *Kowalchuk c. La Reine*, 2005 CCI 757, notamment au passage suivant :

Les deux types d'avantage sont imposables, soit comme avantages indirects en vertu du paragraphe 6(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, soit comme avantages aux actionnaires aux termes du paragraphe 15(1) de la *Loi*. La caractérisation des avantages aura une incidence sur leur déductibilité par la société, parce que les avantages indirects seront généralement déductibles **tandis que les avantages aux actionnaires ne le seront pas**.

[Nous avons ajouté les caractères gras.]

[10] Dans l'affaire *Bird c. La Reine*, citée par l'appelant aux paragraphes 10) et 11) de ses observations écrites, l'intimée contestait le fait que l'appelant était un employé, contrairement au cas présent (par. 11 des observations, citation du paragraphe 45 de la décision).

[11] Par ailleurs, le paragraphe 42 de la décision *Bird*, cité par l'appelant, se termine comme suit :

De plus, même si l'appelant était un employé de Renova, comme la Cour d'appel fédérale a dit dans l'arrêt *Servais*, précité, la même analyse s'applique à un employé qui, en tant qu'employé, reçoit un avantage personnel de son employeur. S'il n'était pas assujéti à de l'impôt en vertu de l'article 15, il le serait en vertu de l'article 6 de la *Loi*.

[12] En ce qui a trait à la décision *Youngman c. La Reine*, il ressort de sa lecture que le débat ne portait pas sur l'imposition des revenus en vertu du paragraphe 15(1) par rapport à l'alinéa 6(1)a), mais plutôt sur la question de savoir si l'appelant avait bel et bien reçu un avantage et quel en était la valeur.

[13] Pour ces motifs, l'appel est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 30<sup>e</sup> jour d'avril 2013.

« Paul Bédard »

---

Juge Bédard

RÉFÉRENCE : 2013 CCI 133

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2011-3661(IT)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : DANIEL TREMBLAY c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Sherbrooke (Québec)

DATE DE L' AUDIENCE : le 31 janvier 2013

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge Paul Bédard

DATE DU JUGEMENT : le 30 avril 2013

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M<sup>e</sup> Richard Généreux  
Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Emmanuel Jilwan

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant:

Nom : M<sup>e</sup> Richard Généreux  
Cabinet : M<sup>e</sup> Richard Généreux  
Ile-des-Sœurs (Québec)

Pour l'intimée :

William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada