

Dossier : 2020-161(IT)I

ENTRE :

SALVADOR SANTIAGO VIDAL,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 21 avril 2022, à Ottawa (Ontario)

Devant : l'honorable juge Ronald MacPhee

Comparutions :

Pour l'appelant : M^e Marcia Waldron

Avocate de l'intimée : M^e Emma Taline Noradounkian

JUGEMENT

L'appel des nouvelles cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2016, 2017 et 2018 est rejeté, sans dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 7^e jour de juin 2022.

« R. MacPhee »

Le juge MacPhee

Référence : 2022 CCI 54

Date : 20220603

Dossier : 2020-161(IT)I

ENTRE :

SALVADOR SANTIAGO VIDAL,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge MacPhee

APERÇU

[1] Notre Cour est saisie d'un appel interjeté à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national (le « ministre »), à la suite du refus des crédits pour impôt étranger demandés par l'appelant lors du calcul de son impôt à payer pour les années d'imposition 2016, 2017 et 2018.

QUESTIONS EN LITIGE

[2] Les questions en litige soulevées dans le présent appel sont les suivantes :

- a) Notre Cour doit d'abord déterminer si les appels portant sur les années d'imposition 2016, 2017 et 2018 relèvent de sa compétence. L'intimée allègue que l'appel doit être annulé parce que l'appelant n'a pas déposé un avis d'opposition valide pour les années en cause.
- b) Si je conclus que l'appel relève de la compétence de la Cour de l'impôt, il s'agira ensuite pour la Cour de déterminer si l'appelant a droit à une déduction ou à un crédit pour impôt étranger pour des cotisations qu'il a versées durant les années d'imposition 2016, 2017 et 2018.

EXPOSÉ DES FAITS

[3] L'appelant était, aux fins de l'impôt, résident du Canada durant les années d'imposition 2016, 2017 et 2018 (la « période pertinente »).

[4] L'appelant travaillait pour le ministère espagnol du Travail à l'Ambassade d'Espagne à Ottawa. Durant la période pertinente, l'appelant a déclaré le revenu que son employeur au Canada lui a versé.

[5] Pour l'année d'imposition 2016, l'appelant a demandé un crédit pour impôt étranger de 842 \$.

[6] Pour l'année d'imposition 2017, l'appelant a demandé un crédit pour impôt étranger de 2 527 \$.

[7] Pour l'année d'imposition 2018, l'appelant a demandé un crédit pour impôt étranger de 2 545 \$.

[8] Les sommes demandées à titre de crédits pour impôt étranger correspondaient à des cotisations que l'appelant était tenu de verser à un régime national de pensions de l'Espagne.

Historique de la procédure durant la période pertinente

[9] Les dates importantes pour l'année d'imposition 2016 sont les suivantes :

- a) Le 18 mai 2017, le ministre a établi une première cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 2016;
- b) par voie d'avis daté du 2 février 2018, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant, à la suite du refus du crédit pour impôt étranger qu'il avait demandé;
- c) la question en litige est de savoir si l'appelant a déposé un avis d'opposition valide auprès du ministre pour l'année d'imposition 2016.

[10] Pour compliquer les choses davantage, le 14 novembre 2017, le ministre, par l'intermédiaire de son centre de revue du traitement, a envoyé une demande de renseignements afin de vérifier la cotisation qu'il avait établie pour l'année d'imposition 2016. Cet examen portait uniquement sur le crédit pour impôt étranger demandé par l'appelant.

[11] L'appelant a répondu à cette demande de renseignements (et aux demandes de renseignements subséquentes) le 14 mars 2018. Dans sa réponse, l'appelant a notamment déclaré ce qui suit : [TRADUCTION] « [...] Je vous envoie cette lettre en réponse à l'avis de nouvelle cotisation daté du 2 février 2018, que j'ai reçu de votre Agence et dans lequel on me demande de payer la somme de 876,37 \$. [...] Afin de justifier la déduction de 842 \$ que j'ai demandée au titre du crédit pour impôt étranger sur ma déclaration de revenus pour l'année 2016. [...] Vous trouverez ci-joint les documents que vous m'avez demandés dans votre lettre du 14 novembre pour étayer ma demande ». C'est sur correspondance que se fonde l'appelant pour prétendre qu'il a déposé un avis d'opposition pour l'année d'imposition 2016.

[12] Cette réponse a été reçue après l'avis de nouvelle cotisation daté du 2 février 2018. Il semble que l'appelant ait répondu à la demande de renseignements de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») et à l'avis de nouvelle cotisation dans la même lettre.

[13] Le 13 janvier 2019, le centre de revue du traitement de l'ARC a reçu une autre lettre de l'appelant au sujet du crédit pour impôt étranger qu'il avait demandé pour l'année d'imposition 2016. Dans cette lettre, l'appelant renvoyait de nouveau à l'avis de nouvelle cotisation daté du 2 février 2018.

[14] Les dates importantes pour l'année d'imposition 2017 sont les suivantes :

- a) Le 7 juin 2018, le ministre a établi une première cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 2017;
- b) par voie d'avis daté du 13 juin 2019, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant, à la suite du refus du crédit pour impôt étranger qu'il avait demandé;
- c) dans une lettre datée du 24 juillet 2019, le ministre a refusé d'accéder à la demande de redressement de l'appelant afin d'autoriser le crédit pour impôt étranger;
- d) l'appelant n'a pas déposé d'avis d'opposition au ministre pour l'année d'imposition 2017.

[15] Les dates importantes pour l'année d'imposition 2018 sont les suivantes :

- a) Le 28 mai 2019, le ministre a établi une première cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 2018;

- b) par voie d'avis daté du 18 octobre 2019, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant, à la suite du refus du crédit pour impôt étranger qu'il avait demandé;
- c) l'appelant n'a pas déposé d'avis d'opposition au ministre pour l'année d'imposition 2018.

LES THÈSES DES PARTIES

La thèse de l'appelant

[16] L'appelant prétend que son appel relève de la compétence de la Cour de l'impôt et qu'il a droit aux crédits pour impôt étranger qu'il a demandés relativement aux cotisations qu'il a versées au régime de pensions espagnol. Pour appuyer sa thèse, il prétend qu'aucun règlement n'exige que la convention fiscale entre le Canada et l'Espagne fasse explicitement mention des paiements au titre d'un régime de pension étranger pour que le contribuable puisse demander un crédit pour impôt étranger relativement à ces paiements.

La thèse de l'intimée

[17] L'intimée prétend que l'appel interjeté à l'encontre des années d'imposition 2016, 2017 et 2018 doit être annulé, pour le motif que l'appelant n'a pas signifié d'avis d'opposition au ministre comme l'exige le paragraphe 169(1) de la Loi, pour aucune des années en litige. L'intimée fait en outre valoir que l'appelant n'a pas présenté de demande au ministre afin que soit prorogé le délai pour la signification des avis d'opposition.

[18] En ce qui concerne le crédit pour impôt étranger, l'intimée prétend que, si la Cour conclut que des avis d'opposition valides ont été déposés pour les années en question, alors les paiements faits par l'appelant au titre du programme général de sécurité sociale et d'assurance mutuelle de la fonction publique d'Espagne ne constituent pas un *impôt sur le revenu ne provenant pas d'entreprises* au sens de l'alinéa 126(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

ANALYSE

QUESTION PRÉLIMINAIRE : LA COMPÉTENCE DE LA COUR DE L'IMPÔT

[19] L'article 165 de la Loi prévoit qu'un contribuable qui désire s'opposer à une cotisation peut signifier au ministre, par écrit, un avis d'opposition, soit par personne, soit par courrier. L'avis d'opposition doit être signifié au plus tard au dernier en date des jours suivants : i) le jour qui tombe un an après la « date d'échéance de production » qui est applicable au contribuable pour l'année et ii) le quatre-vingt-dixième jour suivant la date d'envoi de l'avis de cotisation.

[20] Dans l'année suivant l'expiration du délai par ailleurs imparti par la Loi pour signifier un avis d'opposition, le contribuable peut présenter une demande au ministre en application de l'article 166.1, afin que soit prorogé le délai de signification. Il ne sera fait droit à la demande de prorogation que si le contribuable démontre ce qui suit :

- a) dans le délai par ailleurs imparti, le contribuable n'a pu ni agir ni charger quelqu'un d'agir en son, ou avait véritablement l'intention de faire opposition à la cotisation;
- b) il est juste et équitable de faire droit à la demande;
- c) la demande a été présentée dès que les circonstances le permettaient.

[21] Selon le paragraphe 169(1), il peut être interjeté appel auprès de la Cour de l'impôt dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

- a) lorsque, après avoir reçu l'avis d'opposition du contribuable, le ministre a examiné de nouveau la cotisation et a, soit établi une nouvelle cotisation, soit informé le contribuable qu'il avait ratifié la cotisation telle qu'elle avait été établie;
- b) après l'expiration des 90 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation.

[22] La première question sur laquelle je dois statuer est de savoir si la lettre du 14 mars 2018 que l'appelant a envoyée au centre de revue du traitement de l'ARC constitue un avis d'opposition.

[23] Les exigences à satisfaire pour qu'il y ait avis d'opposition sont énoncées à l'article 165 de la Loi. Bien que la forme précise de l'opposition importe guère, celle-ci doit être signifiée par écrit pour être valide¹.

[24] La Cour d'appel fédérale a formulé le commentaire suivant au sujet des exigences d'un avis d'opposition dûment signifié :

La loi prévoit des exigences minimales pour le dépôt d'un avis d'opposition valide mais encore faut-il y satisfaire. L'avis d'opposition doit être envoyé au chef des Appels du bureau de district pertinent (paragraphe 165(2)) et le paragraphe 165(1) exige seulement que l'opposition, en plus d'être par écrit, expose les motifs de l'opposition et les faits pertinents².

[25] Le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'accepter un document qui ne satisfait pas aux exigences officielles de l'avis d'opposition. Le paragraphe 165(6) de la Loi précise que le ministre peut accepter un avis d'opposition qui a été signifié aux termes de l'article 165 même si cet avis ne respecte pas les modalités de signification prévues au paragraphe 165(2). Je n'ai pas compétence pour dicter au ministre comment il doit exercer ce pouvoir discrétionnaire.

[26] Je dois donc appliquer un critère en deux volets pour déterminer si un avis d'opposition valide a été déposé pour l'année d'imposition 2016. Je dois premièrement déterminer si le document qui, selon l'appelant est un avis d'opposition, a non seulement été signifié par écrit, mais expose également les motifs de l'opposition et les faits pertinents.

[27] Dans la présente affaire, je reconnais que la lettre de l'appelant du 14 mars 2018 satisfait au premier volet de ce critère. Pour constituer un avis d'opposition, un document doit comprendre une véritable opposition à une cotisation, ou du moins une indication que le contribuable en question s'oppose à une cotisation³.

[28] Bien que la lettre du 14 mars 2018 soit loin d'être parfaite, elle a été envoyée par la poste à un bureau de l'ARC et elle indiquait clairement que la contestation de l'appelant portait sur la nouvelle cotisation établie pour l'année 2016 et que l'appelant demandait un crédit pour impôt étranger de 842 \$. Bien que ce document

¹ *Ihama-Anthony c. La Reine*, 2018 CCI 262, par. 14 (l'analyse globale de cette décision s'est révélée particulièrement utile); *Natarajan c. La Reine*, 2010 CCI 582.

² *870 Holdings Ltd. c. Canada*, 2003 CAF 460 (CAF), par. 2.

³ *Ihama-Anthony*, précitée, note 1, par. 17

expose peu de motifs et de faits pertinents, il suffirait à satisfaire à la première exigence pour être considéré comme un avis d'opposition.

[29] Le paragraphe 165(2) de la Loi précise en outre que le contribuable doit signifier l'avis d'opposition au chef des Appels d'un bureau de district ou d'un centre fiscal de l'ARC, soit par personne, soit par courrier.

[30] Malheureusement, ce n'est pas ce que l'appelant a fait. La lettre sur laquelle se fonde l'appelant a été envoyée par la poste au centre de revue du traitement des TI à Shawinigan, au Québec.

[31] Dans de brefs motifs énoncés dans un jugement prononcé à l'audience dans l'arrêt *McClelland*, la Cour d'appel fédérale a examiné une affaire dans laquelle le contribuable avait envoyé une lettre à un agent de recouvrement de l'ARC, plutôt qu'au chef des Appels d'un bureau de district ou d'un centre fiscal, et elle a déclaré ce qui suit :

La *Loi de l'impôt sur le revenu* exige qu'un avis d'opposition soit envoyé au chef des appels. Par conséquent, une lettre adressée à un agent de recouvrement ne suffit pas⁴.

[32] Malheureusement, l'appelant n'a pas satisfait à cette exigence. Je conclus que l'appelant n'a pas signifié un avis d'opposition valide pour l'année d'imposition 2016.

[33] Le droit du contribuable d'interjeter appel d'une cotisation est énoncé au paragraphe 169(1) de la Loi. Selon cette disposition, le contribuable peut interjeter appel auprès de la Cour de l'impôt uniquement s'il a signifié un avis d'opposition en application de l'article 165 de la Loi. Comme cela n'a été fait pour aucune des années d'imposition 2016, 2017 et 2018, la Cour n'a pas été dûment saisie de l'appel visant ces années, et celui-ci doit être annulé.

[34] De plus, la période prévue par la loi pour présenter au ministre une demande de prorogation du délai pour signifier l'avis d'opposition est expirée.

⁴ *McClelland c. Canada*, 2004 CAF 315, par. 5.

PREMIÈRE QUESTION : LE CRÉDIT POUR IMPÔT ÉTRANGER

Le droit

[35] J'examinerai maintenant le crédit pour impôt étranger demandé par l'appelant, comme si l'avis d'appel avait été dûment signifié à la Cour.

[36] Afin d'éviter la double imposition du revenu tiré de sources étrangères, l'article 126 de la Loi permet aux contribuables de déduire de l'impôt qu'ils seraient par ailleurs tenus de payer un montant égal à l'impôt payé à l'administration étrangère. Ce montant est plafonné au maximum qui aurait par ailleurs été payable et qui aurait été payé par le contribuable au Canada.

[37] En l'espèce, personne ne conteste le fait que le revenu de l'appelant provenait de l'extérieur du Canada.

[38] L'appelant allègue que les sommes en litige ont été retenues par le gouvernement espagnol et qu'elles devraient donc être considérées comme un impôt payé à une administration étrangère. Pour trancher cette question, il s'agit d'abord de déterminer si les sommes retenues par l'Espagne étaient un impôt.

[39] Dans l'arrêt *Lawson*, la Cour suprême du Canada a énoncé les quatre caractéristiques d'un « impôt »⁵ :

- a) exigible en vertu d'une loi;
- b) imposé sous l'autorité du Parlement;
- c) perçu par un organisme public;
- d) effectué pour une fin d'intérêt public.

[40] Les éléments de preuve qui ont été présentés sur ces questions lors de l'instruction étaient peu nombreux, et parfois même inexistantes. Très peu de précisions ont été fournies par l'une ou l'autre partie sur les mécanismes prévus pour le prélèvement de ces fonds et sur le pouvoir au titre duquel ces prélèvements sont faits; il n'a pas été précisé non plus si les retenues sont déduites du revenu brut de l'appelant lors de la production de sa déclaration de revenus au Canada.

⁵ *Lawson v. Interior Tree Fruit & Vegetable Committee of Direction* (1930), [1931] SCR 357 (CSC).

[41] Malgré ce manque d'éléments de preuve, je peux conclure que les trois premiers volets du critère énoncé dans *Lawson* sont satisfaits. En bref, j'accepte que les éléments de preuve montrent qu'il est plus probable qu'improbable que les montants demandés par l'appelant ont été retenus par le gouvernement espagnol aux termes de lois de ce pays qui rendent ces cotisations obligatoires. C'est le dernier volet du critère *Lawson* qui rend irrecevable l'argument de l'appelant.

[42] Les éléments de preuve montrent que les montants en litige ont été déduits par l'Espagne pour cotiser à un régime national de pension de ce pays. L'appelant ne sait pas vraiment quels avantages il tirera de ce régime, mais il a reconnu que des paiements lui seront versés dans l'avenir.

[43] La Cour de l'impôt a déjà statué sur cette question. Dans l'affaire *Yates*, la Cour a clairement affirmé que la Loi ne comprend aucune disposition permettant la déduction de cotisations versées à un régime d'assurance étranger⁶.

[44] Dans *Zong*, la Cour de l'impôt a conclu que les cotisations à un régime d'assurance étranger ne constituent pas un impôt versé à une fin d'intérêt public, en partie parce que le cotisant tirera dans l'avenir un avantage personnel et financier direct de ses cotisations⁷.

[45] Dans *Nadeau*, une demande semblable de crédit pour impôt étranger avait été faite par l'appelante dans cette affaire, relativement à des cotisations versées au Maine State Retirement System (le « MSRS »). La Cour a conclu ce qui suit :

En l'espèce, les contributions de l'appelante au MSRS satisfont aux trois premiers critères de l'arrêt *Succession Eurig (Re)*, en ce sens qu'il y a une loi habilitante, que la somme est imposée sous l'autorité de la législature et qu'elle est perçue par un organisme public, soit l'État du Maine. La difficulté que pose les contributions sont en vertu du dernier critère visant une fin d'intérêt public. Comme je l'ai déjà indiqué, le MSRS est un fonds de retraite et d'indemnité pour les enseignants et les employés de l'État du Maine seulement et son objectif vise à encourager les citoyens de cet État à travailler pour l'État en établissant ces bénéfices. Les contributions ne sont donc pas imposées pour une fin d'intérêt public, c'est-à-dire afin de générer des revenus pour l'État. Les contributions, à mon avis, ne constituent pas un impôt au sens de l'article 126 de la Loi et ne doivent pas être

⁶ *Yates c. La Reine*, [2001] 3 CTC 2565, 2001 DTC 761.

⁷ *Zong c. La Reine*, 2019 CCI 270.

incluses dans la déduction pour impôt étranger. Le ministre a donc correctement établi la cotisation de l'appelante⁸.

[46] De même, en l'espèce, je conclus que les montants recueillis par le gouvernement espagnol ne répondent pas à la définition d'un impôt, en ce qu'ils n'ont pas été prélevés dans un intérêt public. Selon la meilleure interprétation que je puisse faire des éléments de preuve limités qui ont été présentés lors de l'instruction, les retenues sur pension ont été prélevées par le gouvernement espagnol pour l'avantage futur du cotisant, en l'espèce M. Vidal. Ces paiements n'ont pas été effectués pour générer des revenus pour l'État. Par conséquent, les paiements en litige ne sont pas admissibles à titre de crédit pour impôt étranger. L'appel doit donc être rejeté, également pour ce motif.

CONCLUSION

[47] L'appel visant les années d'imposition 2016, 2017 et 2018 doit être annulé parce que l'appelant n'a pas respecté les exigences de la Loi en ne déposant aucun avis d'opposition à la Cour pour aucune de ces années.

[48] Même si la conclusion précitée est erronée, l'appelant n'a pas droit au crédit pour impôt étranger pour les années en litige, car les cotisations qu'il a versées ne constituent pas un impôt prélevé par le gouvernement de l'Espagne. Par conséquent, aucune déduction n'est autorisée aux termes de l'article 126 de la Loi.

Signé à Ottawa, Canada, ce 7^e jour de juin 2022.

« R. MacPhee »

Le juge MacPhee

⁸ *Nadeau c. La Reine*, 2004 CCI 433, par. 11.

RÉFÉRENCE : 2022 CCI 54

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2020-161(IT)I

INTITULÉ : SALVADOR SANTIAGO VIDAL c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 21 avril 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Ronald MacPhee

DATE DU JUGEMENT : Le 3 juin 2022

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : M^e Marcia Waldron

Avocate de l'intimée : M^e Emma Taline Noradounkian

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : François Daigle
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada