

Date : 20080728

Dossier : T-1918-07

Référence : 2008 CF 917

Victoria (Colombie-Britannique), le 28 juillet 2008

En présence de monsieur le juge Campbell

ENTRE :

DENNIS NIXON

demandeur

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

défendeur

MOTIFS DE L'ORDONNANCE ET ORDONNANCE

[1] En 2003, M. Nixon a omis de déclarer un revenu de 4 000 \$ et, pour l'année d'imposition 2005, il a également omis de déclarer un revenu de dividendes s'élevant à 183 988 \$, revenu lui ayant été versé par son entreprise. Par conséquent, le ministre du Revenu national (le ministre) a, conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), imposé à M. Nixon une pénalité s'élevant à 36 796 \$ parce qu'il n'avait pas déclaré son revenu à plusieurs reprises contrairement à cette loi. Comme M. Nixon trouvait que l'imposition de cette pénalité était excessive compte tenu des circonstances entourant ses omissions de déclarer un revenu, il a présenté une demande au premier palier en vertu des dispositions d'allègement pour les

contribuables prévues par la loi, en vue de faire annuler la pénalité. Cette demande a été rejetée et le comptable de M. Nixon a donc présenté au nom de son client une demande de réévaluation au deuxième palier. Cependant, cette demande a également été rejetée le 3 octobre 2007; ce rejet (la décision) fait l'objet de la présente demande.

[2] La question à trancher est de savoir si la décision est raisonnable. Il est convenu que la norme de contrôle appropriée à appliquer à la décision prise par le ministre en vertu des dispositions d'allègement pour les contribuables est la décision raisonnable (*Lanno c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF 153, 2005 D.T.C. 5245). L'avocate du défendeur soutient que, pour que la décision soit jugée déraisonnable, il faut que la Cour conclue que la décision est entachée d'une erreur conformément au paragraphe 18.1(4) de la *Loi sur les Cours fédérales*. Cependant, l'avocat de M. Nixon soutient que, pour être jugée raisonnable, la décision doit être évaluée selon la norme du bon sens. Selon moi, les deux arguments peuvent être invoqués relativement à l'application de la norme de contrôle de la décision raisonnable énoncée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] A.C.S. n° 9, au paragraphe 47 :

La norme déferente du caractère raisonnable procède du principe à l'origine des deux normes antérieures de raisonnabilité : certaines questions soumises aux tribunaux administratifs n'appellent pas une seule solution précise, mais peuvent plutôt donner lieu à un certain nombre de conclusions raisonnables. Il est loisible au tribunal administratif d'opter pour l'une ou l'autre des différentes solutions rationnelles acceptables. La cour de révision se demande dès lors si la décision et sa justification possèdent les attributs de la raisonnabilité. Le caractère raisonnable tient principalement à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel, ainsi qu'à l'appartenance de la décision aux

issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit.

[Non souligné dans l'original.]

Autrement dit, si la décision n'est pas justifiée au regard des faits de l'affaire de M. Nixon et du droit, soit l'application des dispositions d'allègement à ces faits, elle est déraisonnable. Pour les motifs qui suivent, je conclus que, suivant l'application des critères de l'arrêt *Dunsmuir*, la décision n'est pas raisonnable et doit être annulée.

I. La pénalité et les dispositions d'allègement pour les contribuables prévues par la Loi

[3] La pénalité imposée en application de la Loi aux contribuables qui n'ont pas déclaré leur revenu à plus d'une reprise dans les trois années précédentes est précise :

<p>163 (1) Toute personne qui ne déclare pas un montant à inclure dans le calcul de son revenu dans une déclaration produite conformément à l'article 150 pour une année d'imposition donnée et qui a déjà omis de déclarer un tel montant dans une telle déclaration pour une des trois années d'imposition précédentes est passible d'une pénalité égale à 10 % du montant à inclure dans le calcul de son revenu dans une telle déclaration, sauf si elle est passible d'une pénalité en application du paragraphe (2) sur ce montant.</p>	<p>163 (1) Every person who (a) fails to report an amount required to be included in computing the person's income in a return filed under section 150 for a taxation year, and (b) had failed to report an amount required to be so included in any return filed under section 150 for any of the three preceding taxation years is liable to a penalty equal to 10% of the amount described in paragraph 163(1)(a), except where the person is liable to a penalty under subsection 163(2) in respect of that amount.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Toutefois, selon le paragraphe 220(3.1) de la Loi, le ministre est autorisé à utiliser un pouvoir discrétionnaire absolu en vue d'accorder un allègement de l'application du paragraphe 163(1) et d'autres dispositions de la Loi prévoyant des pénalités :

<p>220(3.1) Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition d'un contribuable ou de l'exercice d'une société de personnes ou sur demande du contribuable ou de la société de personnes faite au plus tard ce jour-là, renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable ou la société de personnes en application de la présente loi pour cette année d'imposition ou cet exercice, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation.</p>	<p>220(3.1) The Minister may, on or before the day that is ten calendar years after the end of a taxation year of a taxpayer (or in the case of a partnership, a fiscal period of the partnership) or on application by the taxpayer or partnership on or before that day, <u>waive or cancel all or any portion of any penalty or interest otherwise payable under this Act</u> by the taxpayer or partnership in respect of that taxation year or fiscal period, and notwithstanding subsections 152(4) to (5), any assessment of the interest and penalties payable by the taxpayer or partnership shall be made that is necessary to take into account the cancellation of the penalty or interest.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

II. Les lignes directrices d'allègement pour les contribuables : circulaire d'information

07-1 (IC07-1)

[4] Le pouvoir qu'a le ministre d'accorder un allègement est délégué à divers fonctionnaires de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) en vertu du paragraphe 220(2.01) de la Loi, et un système d'évaluation à deux paliers a été mis en place pour que soient évaluées les demandes d'allègement

présentées par les contribuables. Comme on peut s'y attendre dans une situation où les contribuables présentent des demandes d'allègement aux délégués du ministre, demandes reposant sur un large éventail de situations de fait partout au Canada, l'ARC a, pour assurer une certaine uniformité au processus décisionnel, publié des lignes directrices qui font état de situations où il pourrait être approprié d'accorder un allègement. La version la plus récente des lignes directrices est datée du 31 mai 2007 et porte le numéro IC07-1 (les lignes directrices). Ces lignes directrices ont été appliquées à la demande d'allègement présentée par M. Nixon (voir le dossier de la demande du défendeur, à l'onglet A).

[5] Il est important de procéder à un examen détaillé des lignes directrices en l'espèce, car il appert que la décision a été rendue en fonction d'une mauvaise interprétation de leur contenu. Comme il a été indiqué précédemment, le paragraphe 220(3.1) de la Loi attribue un pouvoir discrétionnaire absolu au ministre d'accorder un allègement à l'égard d'une pénalité et, bien entendu, les délégués du ministre disposent de ce pouvoir discrétionnaire dans leur évaluation des situations précises présentées par les contribuables qui demandent l'allègement. Les lignes directrices précisent qu'elles n'ont aucune incidence sur ce large pouvoir discrétionnaire accordé par la loi :

6. Il ne s'agit que de lignes directrices. Celles-ci n'ont pas pour objet d'être exhaustives ni de restreindre l'esprit ou l'intention de la législation.

[6] L'affirmation selon laquelle les lignes directrices ne sont pas exhaustives quant aux situations qui pourraient justifier l'exercice favorable du pouvoir discrétionnaire prévu au

paragraphe 220(3.1) de la Loi est importante, puisqu'elle indique la façon d'interpréter les énoncés suivants :

23. Le ministre peut accorder un allègement de l'application des pénalités et des intérêts lorsque les situations suivantes sont présentes et qu'elles justifient l'incapacité du contribuable à s'acquitter de l'obligation ou de l'exigence fiscale en cause :

- a) circonstances exceptionnelles;
- b) actions de l'ARC;
- c) incapacité de payer ou difficultés financières.

24. Le ministre peut également accorder un allègement même si la situation du contribuable ne se trouve pas parmi les situations mentionnées au paragraphe 23.

Circonstances exceptionnelles

25. Les pénalités et les intérêts peuvent faire l'objet d'une renonciation ou d'une annulation, en tout ou en partie, lorsqu'ils découlent de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable. Les circonstances exceptionnelles qui peuvent avoir empêché un contribuable d'effectuer un paiement lorsqu'il était dû, de produire une déclaration à temps ou de s'acquitter de toute autre obligation que lui impose la Loi sont les suivantes, sans être exhaustives :

- a) une catastrophe naturelle ou causée par l'homme, telle qu'une inondation ou un incendie;
- b) des troubles publics ou l'interruption de services, tels qu'une grève des postes;
- c) une maladie grave ou un accident grave;
- d) des troubles émotifs sévères ou une souffrance morale grave, tels qu'un décès dans la famille immédiate.

[Non souligné dans l'original.]

Comme on peut le constater, les situations prévues au paragraphe 23 et la définition de ce qui constitue des « circonstances exceptionnelles » au paragraphe 25 ne sont pas censées limiter le

pouvoir discrétionnaire pouvant être exercé. Le paragraphe 24 indique clairement que chaque demande d'allègement doit faire l'objet d'une décision fondée sur ses propres mérites. Par souci de clarté, le paragraphe 11 réaffirme ce principe :

11. Le ministre n'est pas obligé d'accorder un allègement en vertu des dispositions d'allègement pour les contribuables. Chaque demande fera l'objet d'un examen et d'une décision fondée sur ses propres mérites. Lorsqu'un allègement est refusé ou accordé partiellement, l'ARC fournira au contribuable une explication des raisons et des facteurs de la décision.

III. La décision

[7] Le moyen principal invoqué par M. Nixon pour l'obtention d'un allègement est que ses omissions de déclarer son revenu étaient involontaires et que l'imposition d'une pénalité si importante est injuste dans les circonstances. La demande de M. Nixon a été rejetée lors de l'évaluation au premier palier, ce qui a fait en sorte qu'il a présenté une demande d'évaluation au deuxième palier. Pour aider le décideur du deuxième palier à prendre une décision, un autre fonctionnaire de l'ARC a préparé un rapport qui énonce les circonstances entourant les omissions de M. Nixon de déclarer son revenu et qui contient une évaluation subjective des arguments présentés par M. Nixon (le rapport). Il est convenu que le rapport fait partie des motifs de la décision.

[8] Le rapport contient les observations suivantes :

[TRADUCTION] Exception faite de ces deux omissions de déclaration d'un revenu, le contribuable a par ailleurs de bons antécédents de conformité : aucune mesure de contrainte n'a été prise; aucune pénalité pour présentation tardive n'a été imposée; et l'impôt exigible pour d'autres années a été payé dans une période raisonnable.

[...]

Les pénalités imposées pour les omissions [en application du paragraphe 163(1)] s'élèvent à 36 796 \$, ce qui semble en effet sévère. Bien que les pénalités pour faute lourde imposées suivant le paragraphe 163(2) sont censées être plus sévères, j'ai envisagé, dans le cas de M. Nixon, l'imposition d'une pénalité suivant le paragraphe 163(2) au lieu d'une pénalité suivant le paragraphe 163(1), puisque si la pénalité du paragraphe 163(2) avait été imposée, la pénalité à payer aurait été réduite à 23 244 \$, ce qui constitue une économie de 13 522 \$, calculée comme suit :

Impôt fédéral à payer – 28 826,09 \$ X 50 %	14 413,05 \$
Impôt provincial à payer – 17 663,52 \$ X 50 %	<u>8 831,76 \$</u>
Pénalité suivant le paragraphe 163(2)	23 244,78 \$
Moins : la pénalité déjà imposée suivant le paragraphe 163(1)	<u>36 797,60 \$</u>
Réduction de la pénalité	13 552,82 \$

Les pénalités imposées suivant le paragraphe 163(2) s'appliquent aux augmentations de revenu de plus de 5 000 \$, et l'augmentation de 183 988 \$ du revenu de M. Nixon remplirait largement les conditions exigées à cet égard. Cependant, étant donné que le contribuable n'a pas demandé l'application de ce paragraphe et qu'il n'a pas admis avoir omis volontairement de déclarer son revenu, comme l'exige le chapitre 19(15)2.2 du MOI, je ne me suis pas attardé sur ce point, compte tenu de notre politique régionale parallèle.

[Non souligné dans l'original.]

(Rapport, dossier du défendeur, aux pages 40 et 42.)

Cependant, malgré la sévérité perçue de la pénalité, le fonctionnaire conclut son rapport en affirmant que la situation de M. Nixon n'est pas une situation qui répond aux exigences pour l'obtention d'un allègement :

[TRADUCTION] Pour parvenir à la présente recommandation, j'ai examiné les paragraphes pertinents du IC07-1 relatifs aux circonstances exceptionnelles.

Le contribuable était clairement capable de payer l'impôt exigible en 2005, y compris la pénalité pour omissions imposée suivant le paragraphe 163(1), sans que cela ne lui cause des difficultés financières excessives; son revenu net d'impôt en 2005 et en 2006 était de 579 302 \$ et de 267 995 \$ respectivement; il a été en mesure de verser une somme totale de 41 760 \$ à son REER pendant ces années et il a versé une somme totale de 72 107 \$ pour payer son impôt exigible au titre de sa déclaration T1 de l'année 2005.

[...]

Je recommande que la demande présentée par le contribuable en vue de faire annuler la pénalité pour omissions imposée, suivant le paragraphe 163(1), relativement à sa déclaration T1 de l'année 2005, soit rejetée, au motif que la perte par le contribuable de son état T5 et l'oubli de déclarer son revenu de dividendes ne constituent pas des circonstances exceptionnelles auxquelles s'appliquent les dispositions d'allègement pour les contribuables.

[Non souligné dans l'original.]

(Rapport, dossier du défendeur, aux pages 42 et 43.)

[9] Il semble que l'auteur du rapport était compréhensif à l'égard de la demande d'allègement présentée par M. Nixon. En fait, il a même examiné si les omissions de M. Nixon de déclarer son revenu pouvaient être traitées suivant une autre disposition de la Loi, de façon à entraîner l'imposition d'une pénalité moins sévère. Néanmoins, la façon dont le rapport est rédigé indique que l'auteur se sentait obligé de recommander le rejet de la demande présentée par M. Nixon comme candidat pour l'allègement, parce que les faits de son dossier ne constituaient pas des « circonstances exceptionnelles ».

[10] En conformité avec les déclarations faites dans le rapport, une conclusion clé de la décision indique :

[TRADUCTION] Même si je suis conscient que M. Nixon a agi rapidement pour remédier à son omission dans sa réponse à une lettre correspondante qui lui avait été envoyée à la mi-décembre 2006, et qu'il a versé un paiement anticipé de 50 000 \$ avant que l'avis de nouvelle cotisation ne lui soit délivré en janvier 2007, je dois admettre, après mûre réflexion, que je souscris à la décision prise au premier palier de refuser l'annulation de la pénalité pour omissions, en vertu des dispositions d'allègement pour les contribuables, pénalité imposée à M. Nixon pour sa déclaration T1 de l'année 2005. Bien que je suis d'avis que l'omission était involontaire, les raisons données à l'appui de l'omission ne constituent pas des circonstances exceptionnelles justifiant l'application des dispositions d'allègement pour les contribuables, et les circonstances n'étaient pas indépendantes de la volonté de M. Nixon.

(Lettre de refus, dossier du demandeur, à la page 6.)

IV. La décision est-elle raisonnable?

[11] Je dois répondre à cette question par la négative. Il est évident que l'auteur du rapport et le fonctionnaire qui a rendu la décision ont tous deux conclu que, à moins qu'il puisse prouver qu'il n'avait pas déclaré son revenu en raison de « circonstances exceptionnelles », M. Nixon ne répondait pas aux exigences donnant droit à un allègement. Selon moi, cette interprétation est incompatible avec le paragraphe 220(3.1) de la Loi et constitue une mauvaise interprétation du contenu des lignes directrices. Le critère de l'arrêt *Dunsmuir* exige que la décision « appart[ienne] [...] aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit ». À mon avis, la décision n'est pas justifiée parce qu'elle repose sur une mauvaise interprétation de la portée du pouvoir discrétionnaire autorisé par le paragraphe 220(3.1) de la Loi. Par conséquent, la décision doit être annulée.

ORDONNANCE

Conformément au paragraphe 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales*, la décision faisant l'objet du contrôle judiciaire est annulée. Les dépens de la demande sont adjugés à M. Nixon.

« Douglas R. Campbell »

Juge

Traduction certifiée conforme
Isabelle D'Souza, LL.B., M.A.Trad.jur.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-1918-07
INTITULÉ : DENNIS NIXON c. LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

LIEU DE L'AUDIENCE : VICTORIA (COLOMBIE-BRITANNIQUE)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 24 JUILLET 2008

**MOTIFS DE L'ORDONNANCE
ET ORDONNANCE :** LE JUGE CAMPBELL

**DATE DES MOTIFS
ET DE L'ORDONNANCE :** LE 28 JUILLET 2008

COMPARUTIONS :

George F. Jones, c.r. POUR LE DEMANDEUR

Karen A. Truscott POUR LE DÉFENDEUR

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Jones Emery Hargreaves Swan POUR LE DEMANDEUR
Victoria (Colombie-Britannique)

John H. Sims, c.r. POUR LE DÉFENDEUR
Sous-procureur général du Canada
Vancouver (Colombie-Britannique)