

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

2001-304(IT)I

ENTRE :

HUGH MERRINS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel examiné par voie d'observations écrites, à Ottawa (Ontario), par

l'honorable juge Gerald J. Rip

Comparutions

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocat de l'intimée : M^e Michael Ezri

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1998 est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2^e jour de juillet 2002.

« Gerald J. Rip »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de juin 2004.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020702
Dossier: 2001-304(IT)I

ENTRE :

HUGH MERRINS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Rip

[1] Hugh Merrins interjette appel à l'encontre d'une cotisation d'impôt sur le revenu pour 1998, et ce, pour les raisons suivantes, entre autres :

[TRADUCTION]

1. Le présent appel résulte de la décision délibérée de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») de ne tenir compte ni de la *Loi de 1967 sur la Convention entre le Canada et l'Irlande en matière d'impôt sur le revenu*, partie II, ch. 75, Statuts du Canada 1966-1967, ni de la disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada concernant le revenu de pension de l'appelant, lequel revenu de pension est, selon la *Loi de 1967 sur la Convention entre le Canada et l'Irlande en matière d'impôt sur le revenu*, un revenu non imposable au Canada en vertu d'une convention.
2. Le 23 avril 1999, l'appelant a présenté à Revenu Canada une déclaration de revenus T1 Générale pour l'année 1998. (Cette déclaration (copie) a été déposée comme PIÈCE A auprès de la Cour canadienne de l'impôt conformément à l'ordonnance provisoire de la Cour en date du 15 mars 2002.) Dans cette T1 Générale, l'appelant a déduit des prestations du

Régime de pensions du Canada et de « prestations de pension de retraite » d'un montant total de 15 031,56 \$, soit des paiements qu'il considérait comme exonérés d'impôt par voie de convention. L'appelant a en outre indiqué comme « total des crédits d'impôt non remboursables » un montant de 2 179,04 \$ (comprenant un montant de 170 \$ pour revenu de pension, ce qui a été refusé par l'ADRC). Se fondant sur ces déductions admissibles et sur ces crédits d'impôt non remboursables, l'appelant a indiqué qu'il n'avait pas d'impôt canadien sur le revenu à payer pour l'année d'imposition 1998¹.

[2] M^e Merrins, un avocat, était un résident de l'Irlande en 1998 et l'est encore. Précédemment, il avait été un résident du Canada et avait exercé un emploi au Canada. Il a déposé l'avis d'opposition requis à l'égard de la cotisation pour 1998 et, une fois ratifiée la cotisation, il a déposé l'avis d'appel, mais après l'expiration du délai pour déposer un avis d'appel. Il a ensuite demandé et reçu une prolongation du délai pour déposer l'avis relatif à l'appel dont je suis maintenant saisi.

[3] L'appel a été inscrit au rôle pour audition à Ottawa le 9 août 2001. Par une lettre en date du 24 juillet 2001, M^e Merrins a demandé que son appel « soit traité en se fondant sur la documentation présentée, c'est-à-dire sur l'avis d'appel, sur la réponse de l'intimée à l'avis d'appel, sur la réplique de l'appelant à la réponse de l'intimée à l'avis d'appel et sur toutes autres observations et réponses à celles-ci pouvant être exigées des parties par l'honorable Cour ». Par suite de cette demande, plusieurs conférences téléphoniques ont eu lieu entre M^e Merrins, M^e Ezri, l'avocat de l'intimée, et moi-même aux fins de l'examen de la demande de M^e Merrins. J'ai fini par conclure que la Cour pourrait accéder à la demande de M^e Merrins si les parties pouvaient convenir de signer un exposé conjoint des faits comprenant des copies de tous les documents devant être déposés comme pièces; cela constituerait l'ensemble de la preuve qui me serait soumise. L'appelant déposerait alors des observations écrites à l'appui de sa position dans son appel, puis l'intimée déposerait à son tour des observations écrites et, enfin, l'appelant déposerait des observations écrites pour réfuter les observations de l'intimée. Si les parties ne parvenaient pas à s'entendre sur un exposé des faits et sur les documents devant m'être soumis, l'appel serait entendu de la façon habituelle, au Canada. En mars 2002, M^e Merrins et M^e Ezri sont arrivés aux ententes nécessaires, et j'ai rendu une ordonnance en conséquence. Les observations présentées par M^e Merrins en guise de réfutation ont été reçues le 24 juin 2002.

¹ Comme l'indiquent les observations écrites de l'appelant.

[4] Voici ce que dit l'exposé conjoint des faits produit par les parties :

[TRADUCTION]

Aux seules fins de la présente instance, l'appelant et l'intimée conviennent des faits suivants :

1. Tout au long de l'année d'imposition 1998, l'appelant était un résident de l'Irlande;
2. Tout au long de l'année d'imposition 1998, l'appelant était âgé de plus de 65 ans;
3. Tous les revenus de l'appelant pour l'année d'imposition 1998 étaient d'origine canadienne;
4. L'appelant a produit une déclaration de revenus T1 Générale pour l'année d'imposition 1998;
5. À la ligne 113 de la section « Revenu total » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué le montant de 4 901,70 \$ comme pension de la Sécurité de la vieillesse;
6. À la ligne 114 de la section « Revenu total » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué le montant de 6 008,28 \$ comme prestations du RPC;
7. À la ligne 115 de la section « Revenu total » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué le montant de 9 023,28 \$ comme « prestation de pension de retraite »;
8. À la ligne 150 de la section « Revenu total » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué le montant de 19 933,26 \$ comme revenu total;
9. Dans la T1 Générale, l'appelant a déduit du revenu total 15 031,56 \$ en vertu de la *Loi de 1967 sur la Convention entre le Canada et l'Irlande en matière d'impôt sur le revenu*, partie II, ch. 75, S.C. 1966-1967, ce qui donnait un revenu imposable de 4 901,70 \$; (Aux fins de la présente instance, l'appelant renonce à la demande relative à un prêt sans intérêt consenti à une conjointe dont il était séparé.)
10. À la ligne 300 de la section « Crédits d'impôt non remboursables » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué 6 467 \$ comme montant personnel de base;
11. À la ligne 301 de la section « Crédits d'impôt non remboursables » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué 3 482 \$ comme montant en raison de l'âge;

12. À la ligne 314 de la section « Crédits d'impôt non remboursables » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué 1 000 \$ comme montant pour revenu de pension;
13. À l'annexe 9 de la T1 Générale, l'appelant a indiqué 1 302 \$ comme dons de bienfaisance;
14. À la ligne 350 de la section « Crédits d'impôt non remboursables » de la T1 Générale, l'appelant a indiqué 2 179,04 \$ comme total des crédits d'impôt non remboursables;
15. Dans la T1 Générale, l'appelant a indiqué qu'il n'y avait aucun solde dû au titre de l'impôt;
16. L'appelant n'a pas fait un choix en vertu de l'article 217 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais l'ADRC a établi à l'égard de l'appelant une cotisation basée sur le fait qu'un tel choix avait été exercé;
17. L'appelant et l'intimée conviennent de déposer les documents suivants ou des copies de ceux-ci :
 - a) la déclaration de revenus T1 Générale de l'appelant pour l'année d'imposition 1998, ainsi que le guide d'impôt et de prestations;
 - b) l'avis de cotisation de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») en date du 27 septembre 1999;
 - c) une lettre de l'ADRC à l'appelant en date du 25 mai 2000, avec les pièces jointes;
 - d) l'avis de ratification en date du 29 juin 2000.

[5] Si je comprends bien, les questions qui me sont soumises sont les suivantes :

- a) Si le revenu de l'appelant fait l'objet d'une cotisation en vertu de la partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), l'appelant peut-il indiquer les crédits d'impôt non remboursables en vertu de l'article 118 de la *Loi*?

- b) La prestation de Sécurité de la vieillesse (« SV ») est-elle une « pension » au sens de l'article XI de la *Convention entre le Canada et l'Irlande en matière d'impôt sur le revenu*², de sorte qu'elle est exonérée d'impôt?
- c) Si le revenu de l'appelant fait l'objet d'une cotisation conformément à un choix exercé en vertu du paragraphe 217(2) de la *Loi*, l'appelant peut-il également faire valoir que les modalités de la *Convention Canada-Irlande* s'appliquent?
- d) L'appelant a-t-il droit au crédit pour pension en vertu du paragraphe 118(3) de la *Loi*?

A Si le revenu de l'appelant fait l'objet d'une cotisation en vertu de la partie XIII de la *Loi*, l'appelant peut-il indiquer les crédits d'impôt non remboursables en vertu de l'article 118 de la *Loi*?

[6] L'appelant prétend qu'il peut se prévaloir des crédits d'impôt non remboursables prévus à l'article 118 de la *Loi*, de manière à réduire son revenu imposable calculé en vertu de l'article 212 de la *Loi* et en vertu de la *Convention Canada-Irlande*. Il affirme que, conformément à la *Convention Canada-Irlande*, les paiements qu'il a reçus comme prestations du Régime de pensions du Canada (« RPC ») et comme « prestations de pension de retraite » sont exonérés d'impôt, ce qui ramène son revenu imposable à 4 901 \$. Conformément à la *Convention Canada-Irlande*, le taux d'imposition sur ce montant est de 15 p. 100, ce qui donne un impôt brut de 735,26 \$. L'appelant déclare que les crédits d'impôt non remboursables représentant le montant personnel de base, le montant en raison de l'âge et le montant pour dons donnent un crédit d'impôt de 2 042,06 \$ qui, une fois soustrait de l'impôt brut de 735,26 \$, fait qu'il n'y a aucun impôt sur le revenu à payer.

[7] De l'avis du ministre du Revenu national (le « ministre »), les crédits d'impôt non remboursables prévus à l'article 118 ne peuvent servir à réduire l'impôt à payer ailleurs qu'à la partie I. Ces crédits ne peuvent servir à réduire l'impôt à payer en vertu de l'article 212, soit une disposition de la partie XIII de la *Loi*. Le ministre déclare que le paragraphe 214(1) de la *Loi* empêche de déduire un montant au titre de l'impôt à payer en vertu de l'article 212. Le ministre soutient que, sans un choix fait en vertu de l'article 217, l'appelant est assujetti à une retenue d'impôt de

² *Loi de 1967 sur la Convention entre le Canada et l'Irlande en matière d'impôt sur le revenu*, partie II, ch. 75, S.C. 1966-1967 (la « *Convention Canada-Irlande* »).

25 p. 100 conformément à l'alinéa 212(1)h) de la *Loi*. En vertu de la *Convention Canada-Irlande*, les paiements que l'appelant a reçus comme prestations du RPC et comme « prestations de pension de retraite » sont exonérés d'impôt, et le taux de 25 p. 100 sur le revenu de SV de 4 901,70 \$ de l'appelant pour 1998 est ramené à 15 p. 100, ce qui donne un impôt de 735,26 \$. Le ministre fait remarquer que l'appelant ne s'est vu fixer qu'un impôt de 509 \$ dans la cotisation.

[8] Le paragraphe 214(1) de la *Loi* se lit comme suit :

L'impôt exigible sous le régime de l'article 212 est payable sur les sommes qui y sont visées, sans qu'il en soit fait une déduction quelconque.

[9] Les parties ont débattu d'une manière assez détaillée de l'interprétation du paragraphe 214(1) de la *Loi*. Il n'est pas nécessaire que je réitère leurs positions. La question peut être résolue par un examen de l'article 118 de la *Loi*. Il ressort clairement de l'article 118 que les crédits d'impôt non remboursables s'appliquent dans le calcul de l'impôt en vertu de la partie I de la *Loi*. Au début des paragraphes 118(1), (2) et (3), qui se rapportent respectivement aux crédits d'impôt personnels, au crédit pour personnes âgées et au crédit pour pension, il est dit :

- (1) [...] est déductible dans le calcul de l'impôt payable par un particulier en vertu de la présente partie [c'est-à-dire en vertu de la partie I] [...]
- (2) Le particulier [...] peut déduire [...] dans le calcul de son impôt payable en vertu de la présente partie [c'est-à-dire en vertu de la partie I] [...]
- (3) [...] est déductible dans le calcul de l'impôt payable par un particulier en vertu de la présente partie [c'est-à-dire en vertu de la partie I] [...]

[10] Il est clair que ces crédits d'impôt non remboursables sont destinés à s'appliquer dans le calcul de l'impôt en vertu de la partie I et non de la partie XIII.

B La prestation de SV est-elle une « pension » en vertu de l'article XI de la *Convention Canada-Irlande*, de sorte qu'elle est exonérée d'impôt?

[11] L'appelant prétend que sa prestation de SV est accordée en considération de 20 années de résidence au Canada pendant lesquelles il a apporté une contribution à l'économie canadienne. Cette prestation de SV est donc un paiement périodique effectué en considération de services antérieurs et est admissible comme

« pension » en vertu du paragraphe XI (3) de la *Convention Canada-Irlande*, de sorte qu'elle est exonérée d'impôt.

[12] D'après l'intimée, l'admissibilité de l'appelant à une prestation de SV n'est basée que sur les critères d'âge et de résidence au Canada prévus à l'article 3 de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse*³.

[13] En vertu de l'article XI de la *Convention Canada-Irlande*, une pension est exonérée de l'impôt canadien. Une pension est définie comme désignant des « paiements périodiques effectués en considération de services antérieurs ». Les passages pertinents de l'article XI de la *Convention Canada-Irlande* se lisent comme suit :

1. Toute pension ou annuité tirée de sources situées au Canada par un particulier résidant en Irlande sera exonérée de l'impôt canadien.
3. L'expression « pension » signifie des paiements périodiques effectués en considération de services antérieurs.

[14] Toutefois, le ministre fait remarquer à juste titre que l'admissibilité à la SV est liée non pas à la prestation de services antérieurs, mais plutôt à des exigences en matière d'âge et de résidence.

[15] Les articles 3 et 9 de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse* énoncent les exigences relatives au paiement d'une pension de SV qui sont applicables en l'espèce. Les passages pertinents de ces articles de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse* se lisent comme suit :

3.(1) Sous réserve des autres dispositions de la présente loi et de ses règlements, la pleine pension est payable aux personnes suivantes :

[...]

b) celles qui, à la fois :

[...]

(ii) ont au moins soixante-cinq ans,

³ L.R.C. 1985, ch. O-9.

[...]

9.(1) Le service de la pension est suspendu après le sixième mois d'absence ininterrompue du Canada qui suit l'ouverture du droit à pension — le mois du départ n'étant pas compté et indépendamment du fait que celui-ci soit survenu avant ou après cette ouverture — et il ne peut reprendre que le mois où le pensionné revient au Canada.

(2) Malgré le paragraphe (1), il n'y a pas suspension du service de la pension si le pensionné justifie lors de son départ du pays d'au moins vingt années de résidence au Canada après l'âge de dix-huit ans.

[16] Dans le présent appel, l'admissibilité de l'appelant à la SV est basée sur le fait que l'appelant a plus de 65 ans et que, avant de devenir un non-résident, il a résidé au Canada pendant au moins 20 ans après avoir eu 18 ans. Donc, les paiements que l'appelant a reçus au titre de la SV ne sont pas des paiements qui étaient effectués en considération de services antérieurs de sorte qu'ils seraient admissibles comme paiements de « pension » au sens de l'article XI de la *Convention Canada-Irlande* et qu'ils seraient exonérés d'impôt.

C Si le revenu de l'appelant fait l'objet d'une cotisation conformément à un choix exercé en vertu du paragraphe 217(2) de la Loi, l'appelant peut-il également faire valoir que les modalités de la *Convention Canada-Irlande* s'appliquent?

[17] L'appelant soutient que la *Convention Canada-Irlande* l'emporte sur les modalités de la *Loi* et qu'ainsi le revenu de pension considéré comme exonéré d'impôt en vertu de la *Convention Canada-Irlande* n'a pas à être inclus dans des montants auxquels s'applique l'article 212 de la *Loi*. Il fait remarquer que le paragraphe 217(1) de la *Loi* définit les « prestations canadiennes » d'un non-résident comme correspondant au total des montants qui seraient payables en vertu des alinéas 212(1)*h*), *j*) à *m*) et *q*). Il déclare que l'alinéa 212(1)*h*), qui traite de revenu de pension, doit donc être considéré comme modifié par la *Convention Canada-Irlande* de manière à rendre son revenu de pension non imposable. L'appelant fait également remarquer que le paragraphe 217(3) s'applique aux « prestations canadiennes » d'une personne non-résidente au sens du paragraphe 217(1) et n'inclut donc pas des prestations de pension considérées comme exonérées d'impôt en vertu de la *Convention Canada-Irlande*.

[18] Comme les modalités de la *Convention Canada-Irlande* l'emportent et vu l'effet de ces modalités, l'appelant affirme que, même si un choix est fait conformément au paragraphe 217(2) de la *Loi*, il est quand même en droit d'indiquer

une déduction de 15 031,56 \$ (revenu de pension exonéré par voie de convention) à la ligne 15 de l'annexe A de sa déclaration de revenus T1 Générale, ce qui donne un revenu net de 4 901,72 \$.

[19] L'appelant ajoute que, conformément aux modalités de la *Convention Canada-Irlande*, le taux maximum d'imposition qui peut être appliqué dans le calcul de son impôt est de 15 p. 100, ce qui donne un impôt brut de 735,26 \$. Il insiste pour dire que cet impôt brut de 735,26 \$ est ramené à zéro une fois pris en compte les crédits d'impôt non remboursables de 2 042 \$.

[20] Le paragraphe 217(2) de la *Loi* se lit comme suit⁴ :

Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente partie au titre des prestations canadiennes d'une personne non-résidente pour une année d'imposition si la personne [...]

- a) produit au ministre, dans les six mois suivant la fin de l'année, une déclaration de revenu en vertu de la partie I pour l'année;

[21] De façon générale, la position du ministre est que l'objet du paragraphe 217(2) de la *Loi* est de permettre à un non-résident de produire une déclaration de revenu comme s'il était un résident lorsque cela est avantageux pour lui, compte tenu du fait que le choix exercé en vertu du paragraphe 217(2) permet au contribuable de se prévaloir de crédits d'impôt non remboursables en vertu du paragraphe 217(4), ainsi que d'un crédit supplémentaire en vertu du paragraphe 217(6) de la *Loi*.

⁴ L'effet d'un choix selon le paragraphe 217(2), qui est d'imposer le contribuable comme s'il s'agissait d'un résident du Canada ayant droit aux crédits d'impôt applicables, est lié à l'annexe A (état des revenus de toutes provenances) d'une déclaration d'impôt de non-résident et à l'annexe 1 (calcul de l'impôt fédéral) d'une déclaration de revenus T1 Générale. En vertu d'un choix selon le paragraphe 217(2), le contribuable prend en compte le plus élevé des deux montants suivants : le montant de son revenu imposable indiqué à la ligne 260 de sa T1 Générale et le montant de son revenu net de toutes provenances indiqué à la ligne 16 de l'annexe A. En l'espèce, le revenu imposable de l'appelant indiqué à la ligne 260 est de 4 901,70 \$, et son revenu net de toutes provenances indiqué à l'annexe A est de 19 933,26 \$, de sorte que l'appelant prendrait en compte le montant de 19 933,26 \$. Puis il calculerait son impôt au taux applicable de 17 p. 100 et il déduirait ensuite les crédits d'impôt non remboursables relatifs au montant personnel de base et au montant en raison de l'âge, ainsi qu'un rajustement d'impôt conformément au paragraphe 217(6).

[22] Dans le présent appel, le ministre affirme que l'appelant cherche à « sélectionner » les éléments du choix prévu à l'article 217 qu'il voudrait voir s'appliquer à son cas. Le ministre fait remarquer que, lorsque l'alinéa 217(3)*b* inclut des prestations du RPC et des « prestations de pension de retraite » dans le calcul du revenu de l'appelant, ce dernier argue que cette disposition est contraire à la *Convention Canada-Irlande*, mais que, lorsque le paragraphe 217(4) prévoit des crédits d'impôt non remboursables, l'appelant prétend avoir droit à ces crédits. Le ministre affirme que cette approche « sélective » de l'interprétation d'une telle convention est inapplicable au Canada et ailleurs.

[23] Dans *Swantje c. La Reine*⁵, la Cour suprême du Canada a maintenu la décision de la Cour d'appel fédérale (*Swantje*). La Cour d'appel fédérale avait conclu que le fait d'inclure des prestations de pension exonérées d'impôt en vertu d'une convention fiscale dans le calcul de la récupération de certaines prestations sociales, y compris une prestation de SV, n'était pas contraire à la convention fiscale applicable et était conforme au système dans son ensemble. Le juge Marceau disait à la page 5 (DTC : à la page 6635) :

La démarche suivie par le juge était purement mécanique et était axée exclusivement sur la méthode, sur les moyens conçus pour atteindre l'objectif visé. La méthode qu'il convient d'utiliser doit être fonctionnelle, et le système doit être considéré dans son ensemble, en tenant compte de l'intention du législateur, ainsi que de l'objet et de l'esprit de la loi et de son effet réel (voir l'arrêt *Stuart Investments Limited c. La Reine*, 84 D.T.C. 6305 (C.S.C.)). Or, l'effet combiné de la partie I.2 de la Loi et de l'alinéa 60*w*) de la Loi est de forcer les contribuables qui en ont moins besoin, parce qu'ils ont un revenu plus élevé, à restituer les prestations sociales qu'ils ont reçues.

[24] Dans *Peter c. Canada*⁶ (l'affaire « *Peter* »), la Cour a examiné la question de savoir si un revenu étranger pouvait être inclus dans le calcul du droit d'un contribuable à un crédit pour personnes âgées. Le juge Bowie, de la C.C.I., a distingué l'affaire dont il était saisi de l'affaire *Swantje*, précitée. Il a fait remarquer que l'affaire *Swantje* concernait la récupération de prestations sociales versées en vertu d'autres lois et que cela n'influaient pas sur l'impôt payé. Il a statué que l'inclusion du revenu étranger dans le calcul du crédit pour personnes âgées imposait indirectement un revenu exonéré en vertu d'une convention.

⁵ [1996] 1 R.C.S. 73 (94 DTC 6633).

⁶ [1996] A.C.I. n° 1765 (Q.L.).

[25] Cependant, dans *Eric John c. La Reine*⁷ (l'affaire « *John* »), les principes énoncés dans l'affaire *Swantje* ont été cités à l'appui d'une décision selon laquelle un revenu de pension de source étrangère pouvait être inclus dans le calcul du droit d'un contribuable à un crédit pour personnes âgées. Le juge Sarchuck, de la C.C.I., a dit à la page 7 (DTC : à la page 1327) :

À mon avis, l'effet du calcul pourrait sembler être que la pension de source étrangère est assujettie à l'impôt, mais la *Loi* n'établit pas l'impôt en vertu des dispositions du paragraphe 118(2). Elle ne fait que réaliser la réduction d'un avantage social, à savoir le crédit d'impôt pour personnes âgées, pour les contribuables « qui en ont moins besoin, parce qu'ils ont un revenu plus élevé ».

[26] Dans le présent appel, l'inclusion d'un revenu exonéré par voie de convention dans le calcul de l'impôt en vertu d'un choix selon le paragraphe 217(2) n'augmente pas l'impôt payable par l'appelant en raison de l'exonération d'impôt prévue au paragraphe 217(6). Le présent appel peut donc être distingué des affaires *Peter* et *John*, précitées.

[27] Conformément à l'affaire *Swantje*, précitée, la méthode qu'il convient d'utiliser doit être fonctionnelle, et le système doit être considéré dans son ensemble, en tenant compte de l'intention du législateur, ainsi que de l'objet et de l'esprit de la loi et de son effet réel. L'intention du législateur au paragraphe 217(2) de la *Loi* est de permettre à un non-résident de choisir d'être imposé en vertu de la partie I plutôt qu'en vertu de la partie XIII de la *Loi*. Cela permet au non-résident d'accéder à des crédits d'impôt non remboursables prévus à l'article 118 qui peuvent réduire son impôt à payer. Dans le calcul de l'impôt à payer en vertu de l'article 217, le point de départ est le revenu net de toutes provenances. Cela inclurait un revenu qui n'est normalement pas imposable en vertu de la partie XIII ou en vertu d'une convention fiscale. Toutefois, le paragraphe 217(6) prévoit une exonération spéciale d'impôt, qui, dans le présent appel, exclurait de l'impôt à payer l'impôt calculé en vertu de l'article 217 sur le revenu de l'appelant exonéré par voie de convention. L'effet d'un choix selon l'article 217 est conforme à l'intention sous-jacente à la *Convention Canada-Irlande*, car il n'impose pas en fait un revenu exonéré par voie de convention.

[28] Bon nombre des conventions fiscales conclues par le Canada renferment des dispositions expresses établissant que la convention ne limite pas l'admissibilité du contribuable à des déductions, crédits, exonérations, exclusions ou allocations

⁷ C.C.I., n° 96-1990(IT)I, 15 décembre 1997 (98 DTC 1324).

disponibles en vertu du droit interne. Dans la *Convention Canada-Irlande*, il n'y a aucune disposition relative à un « avantage fiscal interne », mais le principe peut s'appliquer. Dans l'article de Brian J. Arnold intitulé « The Relationship Between Tax Treaties and the Income Tax Act: Cherry Picking »⁸ (l'« article de Brian Arnold »), l'auteur explique ce qui suit :

[TRADUCTION]

[...] Les conventions fiscales conclues par le Canada l'emportent sur les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans la mesure où il y a incompatibilité et sous réserve des dispositions de la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu*. Ce principe général concernant le rapport entre les conventions fiscales et la *Loi de l'impôt sur le revenu* est bien établi et bien connu. Un principe moins connu est le principe sous-jacent à la règle en matière d'avantage fiscal interne selon laquelle une convention fiscale ne doit pas être appliquée de manière à priver un contribuable d'un avantage par ailleurs disponible en vertu du droit fiscal interne. Ces deux principes généraux ne sont pas incompatibles, et il n'y a pas de hiérarchie évidente entre les deux. D'après le second principe, si la convention est moins favorable au contribuable que la loi, cette dernière s'applique; il ne peut donc y avoir de conflit entre la loi et la convention. Selon le premier principe, d'autre part, la convention l'emporte sur toute disposition incompatible de la loi, mais uniquement de manière à réduire — et non à accroître — le fardeau fiscal du contribuable. [À la page 873.]

Comme nous l'avons expliqué précédemment, le principe de base de la règle en matière d'avantage fiscal interne est que les conventions fiscales n'imposent pas d'impôt; elles servent exclusivement de mesures d'allègement. Comme il est généralement reconnu que ce principe est inhérent aux conventions fiscales, on considère que l'inclusion d'une disposition expresse dans des conventions fiscales conclues par le Canada représente simplement une précision « pour plus de certitude ». [À la page 877.]

[29] Cependant, l'application de cette règle en matière d'« avantage fiscal interne » ne semble pas permettre à un contribuable d'obtenir des avantages doubles en « exerçant une sélection » entre l'application d'une convention fiscale et l'application de la législation fiscale interne. M. Arnold poursuit en examinant plusieurs exemples de l'application de la disposition en matière d'« avantage fiscal interne » en vertu de la convention fiscale entre les États-Unis et le Canada. Un des exemples est le cas d'un contribuable qui cherche à obtenir des avantages doubles en demandant au titre du même revenu une déduction en vertu de la *Loi* et un crédit en vertu d'une convention fiscale. M. Arnold conclut que les contribuables ne doivent pas être autorisés à adopter des positions incompatibles quant à l'application d'une

⁸ (1995), vol. 43, n° 4, *Revue fiscale canadienne*, aux pages 869 à 905.

convention fiscale et de la législation fiscale interne de manière à obtenir des avantages doubles. L'exemple concerne un citoyen américain résidant au Canada qui reçoit un dividende d'une société américaine, ce qui est assujéti à une retenue d'impôt. La question est de savoir si le contribuable peut, dans le calcul de son revenu, demander une déduction au titre de la retenue d'impôt en vertu de la *Loi* et s'il peut, relativement à son impôt canadien à payer, demander un crédit au titre de la retenue d'impôt américaine en vertu de la convention fiscale. M. Arnold affirme ce qui suit :

[TRADUCTION]

[...] [I]l est clair qu'il ne convient pas que le contribuable bénéficie aussi bien de la déduction en vertu de la loi que du crédit en vertu de la convention; il s'agit d'une alternative visant à éviter une double imposition. En d'autres termes, le contribuable doit choisir soit la déduction en vertu de la loi, soit le crédit en vertu de la convention. Une autre façon — parfois utilisée aux États-Unis — d'envisager la question est de considérer que la règle en matière d'avantage fiscal interne ne permet pas au contribuable d'adopter des positions incompatibles relativement à la convention et à la législation fiscale interne. Dans ce cas-ci, le crédit offert en vertu de la convention est basé sur deux hypothèses, à savoir que le revenu américain est imposable au Canada et qu'aucune autre mesure d'allégement n'est disponible concernant l'impôt américain sur ce revenu. Ces hypothèses sont conformes à l'objet fondamental des conventions fiscales, qui est d'éviter la double imposition.

Donc, en général, la règle en matière d'avantage fiscal interne ne doit pas être interprétée et appliquée de manière à permettre à des contribuables d'obtenir des avantages doubles en vertu de la loi et d'une convention fiscale lorsque de tels avantages représentent une alternative. Telle est la position qui a été adoptée par l'Internal Revenue Service (IRS) des États-Unis. [Aux pages 884 à 885.]

[30] Dans l'appel dont je suis saisi, un choix selon le paragraphe 217(2) a permis à M^e Merrins d'obtenir un rajustement d'impôt en vertu du paragraphe 217(6) de la *Loi*. Ce rajustement d'impôt, affirme l'avocat de l'intimée, fait que se trouve être « à peu près » crédité l'impôt calculé en vertu de l'article 217 sur le revenu exonéré par voie de convention. Si M^e Merrins peut également exonérer un revenu en vertu de la *Convention Canada-Irlande*, il obtient alors des avantages doubles. Je sais que, lorsque M^e Merrins a produit sa déclaration de revenu pour 1998, il n'a pas fait un choix en vertu de l'article 217; des fonctionnaires du ministre ont rajusté la déclaration de revenu de M^e Merrins de manière à ce qu'un choix soit fait en vertu de l'article 217, car c'était à l'avantage de M^e Merrins. Si l'obligation fiscale de M^e Merrins n'était pas réduite par suite de ce choix, je ne sanctionnerais évidemment pas la mesure prise par les fonctionnaires.

[31] De plus, le choix exercé en vertu du paragraphe 217(2) ne nie pas que M^e Merrins puisse obtenir une exemption ou un taux réduit d'imposition en vertu de la *Convention Canada-Irlande*. En fait, en vertu de ce choix, le contribuable est soustrait à l'application de la convention et perd l'avantage prévu par celle-ci. Stephen R. Richardson⁹ a exprimé ce raisonnement en examinant le même exemple que dans l'article de Brian Arnold. M. Richardson a écrit ceci :

[TRADUCTION]

[...] [I]l faut déterminer si l'admissibilité est incompatible avec les dispositions de la LIR (car, s'il y avait une incompatibilité, la convention conclue avec les États-Unis primerait). Il y a toutefois lieu de conclure qu'il n'y a aucune incompatibilité, car le contribuable s'était vu « offrir » par le Canada un crédit d'impôt que, en vertu des dispositions applicables de la LIR, il a choisi de ne pas prendre. Ainsi, il n'y a aucune raison de considérer qu'une disposition de la convention conclue avec les États-Unis a fait que le contribuable a perdu le crédit d'impôt; c'est plutôt le choix exercé par le contribuable lui-même en vertu du droit fiscal interne canadien qui a donné lieu à cette perte. [À la page 4:21.]

[32] Dans le document *Revenue Ruling* 84-17, publié le 30 janvier 1984, l'Internal Revenue Service des États-Unis a déterminé qu'un contribuable doit choisir entre l'application de l'*Internal Revenue Code* 26 U.S.C. (le « *Code* ») et une convention fiscale et qu'il ne peut toutefois choisir une combinaison favorable des deux¹⁰. Le contribuable en cause voulait choisir des dispositions de la convention fiscale entre les États-Unis et la Pologne concernant l'assujettissement à l'impôt d'un gain d'entreprise qui n'était qu'en partie attribuable à un établissement stable situé aux États-Unis. Pour la même année d'imposition, le contribuable voulait également choisir les dispositions du *Code* concernant une perte d'entreprise non attribuable¹¹.

⁹ Stephen R. Richardson, « The Interaction Between Bilateral Income Tax Conventions and Canadian Domestic Law », dans Brian Arnold et Jacques Sasseville, éd., *Special Seminar on Canadian Tax Treaties: Policy and Practice* (Kingston, Association fiscale internationale, 2001), à la page 4:1.

¹⁰ Je crois comprendre que les décisions intitulées « *Revenue Rulings* » sont des décisions semblables aux bulletins d'interprétation publiés par l'ADRC en ce qu'elles représentent l'opinion de l'Internal Revenue Service des États-Unis et ne font pas autorité dans une instance judiciaire. Voir *Stark v. Commissioner*, 86 T.C. 243 : en l'absence de circonstances spéciales, une décision intitulée « *Revenue Ruling* » représente simplement la position du commissaire sur une situation factuelle particulière. Elle ne fait pas autorité aux fins d'une décision de la Cour.

¹¹ Voir aussi Michael Edwards-Ker, éd., *Tax Treaty Interpretation* (London: In-Depth Publishing, 1995), chapitre 34, page 10, citant l'U.S. LR 85-24-004, où il est dit qu'un contribuable doit utiliser soit le *Code*, soit la convention, mais non une combinaison favorable des deux.

[33] M^e Merrins argue que l'application d'un taux d'imposition de 17 p. 100 en vertu de l'article 217 est contraire au taux maximum d'imposition (15 p. 100) permis en vertu de la *Convention Canada-Irlande*. L'article VI de la *Convention Canada-Irlande* se lit comme suit :

1. Le taux de l'impôt canadien sur le revenu (autre que le revenu provenant d'affaires exercées au Canada ou de fonctions remplies au Canada) tiré de sources situées au Canada par un résident d'Irlande n'excédera pas 15 p. 100.

[34] Les termes pertinents de l'article VI de la *Convention Canada-Irlande* sont « n'excédera pas 15 p. 100 », c'est-à-dire que le taux de l'impôt sur le revenu tiré de sources situées au Canada par un résident de l'Irlande ne peut dépasser 15 p. 100. M^e Merrins a en fait été imposé à un taux de moins de 15 p. 100. Il a reçu un revenu de source canadienne de 4 901,70 \$ qui n'était pas exonéré en vertu de la convention, ce qui, à un taux de 15 p. 100, donnerait 735,26 \$ d'impôt à payer. En vertu du choix fait selon le paragraphe 217(2), l'impôt à payer est de 509 \$, ce qui représente un taux d'imposition d'environ 10 p. 100, soit un taux bien inférieur au taux maximum de 15 p. 100 prévu dans la *Convention Canada-Irlande*.

[35] Sur la foi de ce qui précède, il est clair que l'appelant ne peut « sélectionner » la combinaison la plus favorable des dispositions d'une convention fiscale et des dispositions du droit interne. Ainsi, un revenu exonéré par voie de convention et un taux d'imposition supérieur peuvent être utilisés dans le calcul de l'impôt à payer en vertu de l'article 217 de la *Loi*; en définitive, un choix fait en vertu de l'article 217 de la *Loi* réduit l'obligation fiscale de l'appelant et n'est donc pas incompatible avec la convention fiscale.

D L'appelant a-t-il droit au crédit pour pension en vertu du paragraphe 118(3) de la *Loi*?

[36] L'appelant conteste le fait qu'on lui a refusé le crédit pour pension prévu au paragraphe 118(3), mais il ne présente aucun argument précis. Le ministre, pour sa part, affirme que le crédit pour pension prévu au paragraphe 118(3) de la *Loi* n'est pas disponible relativement à une prestation de la SV ou du RPC. Il admet que ce crédit est disponible relativement à une « prestation de pension de retraite », mais il affirme que le paragraphe 118(8) empêche un contribuable de demander le crédit pour pension lorsque le revenu de pension n'a pas à être inclus dans le revenu. Comme le revenu de pension de retraite de l'appelant est exonéré en vertu de la *Convention Canada-Irlande*, l'appelant ne peut demander le crédit pour pension.

[37] Le paragraphe 118(8) définit aux fins du paragraphe 118(3) le « revenu de pension » qui est admissible au crédit pour pension. Le paragraphe 18(8) exclut de la définition de « revenu de pension » les prestations de la SV et du RPC et les montants inclus dans le revenu qui représenteraient par ailleurs un « revenu de pension » mais à l'égard desquels le contribuable s'est prévalu d'une déduction en vertu d'une autre disposition de la *Loi*. Le passage pertinent du paragraphe 118(8) se lit comme suit :

Pour l'application du paragraphe (3), ni le revenu de pension ni le revenu de pension admissible ne comprennent les montants reçus :

a) au titre de la pension ou du supplément prévu par la *Loi sur la sécurité de la vieillesse* ou d'un paiement analogue prévu par une loi provinciale;

b) au titre d'une prestation prévue par le *Régime de pensions du Canada* ou par un régime provincial de pensions au sens de l'article 3 de cette loi;

[...]

d) au titre de l'excédent éventuel d'un montant à inclure dans le calcul du revenu du particulier pour l'année sur l'excédent éventuel de ce montant sur le total des montants déduits par le particulier pour l'année au titre de ce montant;

[...]

[38] Le paragraphe 118(8) dit clairement qu'une prestation de la SV ou du RPC n'est pas un « revenu de pension ». L'appelant n'a donc pas droit au crédit relativement à ces deux éléments.

[39] Lorsqu'il choisit d'être imposé en vertu de l'article 217 de la *Loi*, un contribuable peut quand même indiquer des « déductions supplémentaires » à la ligne 256 de la T1 Générale pour un revenu exonéré par voie de convention. Dans le présent appel, le montant indiqué à la ligne 256 est de 15 031,56 \$, ce qui inclut une déduction de 9 023,28 \$ au titre d'un revenu de pension de retraite.

[40] En l'espèce, l'appelant a indiqué une déduction à la ligne 256 de sa T1 Générale en vertu de l'alinéa 110(1)f) au titre de son revenu de pension de retraite qui est exonéré en vertu de la *Convention Canada-Irlande*. Ainsi, son revenu de pension de retraite qui serait normalement admissible à un crédit pour pension n'est pas admissible, et le crédit est refusé en conséquence.

[41] De prime abord, il pourrait sembler que l'appelant se voit erronément refuser le crédit pour pension à l'égard de son revenu de pension de retraite parce que la déduction de son revenu de pension de retraite (à la ligne 256 de sa déclaration de revenu) ne figure pas dans le calcul de l'impôt payable par l'appelant à l'annexe 1 de sa déclaration de revenu. Toutefois, conformément au paragraphe 217(6) de la *Loi*, l'appelant a reçu un rajustement d'impôt de 1 015 \$. En raison du rajustement d'impôt, est en fait crédité l'impôt calculé en vertu de l'article 217 de la *Loi* sur le revenu exonéré par voie de convention.

[42] L'appel est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 2^e jour de juillet 2002.

« Gerald J. Rip »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de juin 2004.

Mario Lagacé, réviseur

