

Dossier : 2009-3193(IT)I

ENTRE :

NICOLE COOPER,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 13 juillet 2010 à Nanaimo (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge Wyman W. Webb

Comparutions :

Pour l'appelante :

L'appelante elle-même

Avocat de l'intimée :

M^c Whitney Dunn

JUGEMENT

L'appel interjeté par l'appelante à l'encontre d'une pénalité imposée en application du paragraphe 163(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement à la déclaration de revenu que l'appelante avait produite pour 2007 est accueilli, et l'affaire est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation eu égard au fait que ladite pénalité est annulée.

L'intimée paiera à l'appelante des dépens de 500 \$.

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 29^e jour de juillet 2010.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 14^e jour de septembre 2010.

Espérance Mabushi, M.A.Trad. Jur.

Référence : 2010 CCI 403

Date : 20100729

Dossier : 2009-3193(IT)I

ENTRE :

NICOLE COOPER,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Webb

[1] La question en litige dans le présent appel est de savoir si la pénalité imposée en application du paragraphe 163(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») relativement à certains revenus que l'appelante avait omis d'inclure dans la déclaration de revenu qu'elle a produite pour 2007 doit être confirmée ou annulée. Le paragraphe 163(1) de la Loi prévoit ce qui suit :

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.

[2] Le paragraphe 163(3) de la Loi est ainsi libellé :

163(3) Dans tout appel interjeté, en vertu de la présente loi, au sujet d'une pénalité imposée par le ministre en vertu du présent article ou de l'article 163.2, le ministre a la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité.

[3] La pénalité prévue au paragraphe 163(1) de la Loi est imposée à la personne qui ne déclare pas, dans sa déclaration de revenu produite pour une année donnée, un

montant à inclure dans le calcul de son revenu et qui a déjà omis de déclarer un tel montant dans une déclaration de revenu produite pour une des trois années d'imposition précédentes. L'appelante reconnaît dans son avis d'appel qu'elle n'a pas déclaré une somme reçue à titre de bourse d'études dans sa déclaration de revenu de 2004. En 2004, la province de la Colombie-Britannique avait versé à une école de Nanaimo une subvention de 7 482 \$ pour le compte de l'appelante. Le montant qui aurait dû être inclus dans le revenu de l'appelante relativement à cette subvention (mais qui n'a pas été alors inclus) était de 4 482 \$.

[4] Il est précisé dans la réponse qu'une nouvelle cotisation avait été établie à l'égard de l'appelante pour 2007 afin d'inclure dans le revenu les montants suivants :

- a) un revenu d'emploi de 7 244 \$ de Vernon Ridge Holdings Ltd. (la société « Vernon Ridge »);
- b) un revenu d'emploi de 13 000 \$ de la société 626553 B.C. Ltd. (la « société 626553 »);
- c) un revenu de dividendes imposable de 40 000 \$ versé par la société 626553.

[5] Il semble que Vernon Ridge appartenait à deux sociétés de portefeuille – la société 626553 et une autre société dont le propriétaire était l'associé en affaires du mari de l'appelante. Il semble aussi que l'appelante et son mari possédaient des parts de la société 626553 étant donné que c'est cette dernière qui avait versé le dividende à l'appelante. L'appelante ne conteste pas l'inclusion de ces montants dans son revenu étant donné qu'elle reconnaît qu'ils auraient dû être inclus, mais elle met en doute la pénalité imposée en application du paragraphe 163(1) de la Loi.

[6] Le montant concernant le dividende est mentionné dans la réponse comme étant le [TRADUCTION] « revenu de dividendes imposable ». Au cours de l'audience, l'avocat de l'intimée et l'appelante ont désigné le montant comme étant un dividende de 40 000 \$. Le feuillet T5 relatif au dividende n'a pas été présenté en preuve. Par conséquent, on ne sait pas avec certitude si le montant de 40 000 \$ correspondait au montant du dividende reçu ou au montant du dividende imposable (qui serait le montant du dividende reçu plus la majoration prévue par l'alinéa 82(1)b) de la Loi).

[7] En 2007, le paragraphe 82(1) de la Loi prévoyait en partie ce qui suit :

82 (1) Le total des sommes ci-après est à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition :

a) l'excédent éventuel de la somme visée au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des sommes, à l'exception des dividendes déterminés et des sommes visées aux alinéas *c)*, *d)* ou *e)*, que le contribuable reçoit au cours de l'année de sociétés résidant au Canada au titre ou en paiement intégral ou partiel de dividendes imposables,

(ii) si le contribuable est un particulier, le total des sommes qu'il a versées au cours de l'année et qui sont réputées par le paragraphe 260(5) avoir été reçues par une autre personne à titre de dividendes imposables (autres que des dividendes déterminés);

a.1) l'excédent éventuel de la somme visée au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des sommes, à l'exception des sommes incluses dans le calcul du revenu du contribuable par l'effet des alinéas *c)*, *d)* ou *e)*, que le contribuable a reçues au cours de l'année de sociétés résidant au Canada au titre ou en paiement intégral ou partiel de dividendes déterminés,

(ii) si le contribuable est un particulier, le total des sommes qu'il a versées au cours de l'année et qui sont réputées par le paragraphe 260(5) avoir été reçues par une autre personne à titre de dividendes déterminés;

b) si le contribuable est un particulier, autre qu'une fiducie qui est un organisme de bienfaisance enregistré, le total des sommes suivantes :

(i) 25 % de la somme déterminée selon l'alinéa *a)* relativement au contribuable pour l'année,

(ii) 45 % de la somme déterminée selon l'alinéa *a.1)* relativement au contribuable pour l'année;

[8] Les dividendes reçues des sociétés résidant au Canada¹ étaient majorées soit de 25 % soit de 45 %. En l'espèce, il n'a pas été établi si le dividende était un dividende déterminé. Étant donné que le montant de la majoration pour des dividendes déterminés serait de 45 %, cela entraînerait une différence importante entre le montant du dividende reçu et un montant du dividende imposable pour les

¹ Étant donné que la société 626553 aurait été constituée en vertu des lois de la Colombie-Britannique, elle serait une société résidant au Canada (paragraphe 250(4) de la Loi).

dividendes déterminés. Il ressort clairement du début du paragraphe 82(1) de la Loi² que le montant qui doit être inclus dans le calcul du revenu est formé aussi bien des dividendes reçus que du montant supplémentaire (la majoration) qui serait de 45 % des dividendes reçus si les dividendes étaient des dividendes déterminés. Il semble dès lors que puisque la pénalité imposée en application du paragraphe 163(1) de la Loi est de 10 % du montant à inclure dans le calcul du revenu, cette pénalité serait imposée sur le montant majoré.

[9] Le résultat ci-dessus paraît paradoxal. Il semble que l'omission d'inclure un dividende de 10 000 \$ reçu par un contribuable auquel, si ce dividende est un dividende déterminé, il faudrait ajouter un montant additionnel correspondant à 45 %³ du dividende, ce qui donnerait un total de 14 500 \$, conduirait à l'imposition d'une pénalité prévue au paragraphe 163(1) de la Loi de 1450 \$, alors que l'omission d'inclure 10 000 \$ de revenu d'intérêts ou d'emploi entraînerait une pénalité de 1 000 \$⁴. Toutefois, l'impôt relatif à un dividende déterminé de 10 000 \$ (en raison du crédit d'impôt pour dividendes) serait inférieur à l'impôt à payer relativement au revenu d'intérêts ou d'emploi de 10 000 \$⁵. Par conséquent, même si l'impôt sur le revenu à payer sur les dividendes déterminés reçus (ou d'autres

² Voir aussi l'alinéa 12(1)j) de la Loi.

³ Diminuant après 2009.

⁴ En supposant que, dans chaque cas, c'était la deuxième fois pendant une période de quatre années consécutives qu'un montant n'était pas inclus dans le revenu.

⁵ À titre d'exemple, supposons qu'une personne avait d'autres revenus en 2007 et que tout revenu supplémentaire serait imposé au taux de 29% en vertu de la Loi. Supposons que les dividendes mentionnés ci-dessous provenaient de sociétés résidant au Canada. Le tableau suivant indique uniquement l'impôt à payer en vertu de la Loi (et n'inclut aucun impôt prévu par une loi provinciale de l'impôt sur le revenu), qui serait calculé sur les revenus supplémentaires suivants :

	Dividende (pas un dividende déterminé)	Dividende déterminé	Revenu d'intérêt ou d'emploi
A : Montant reçu :	10 000 \$	10 000 \$	10 000 \$
B : Majoration pour les dividendes (paragr. 82(1)) (25 % ou 45 %)	2 500 \$	4 500 \$	s/o
C : Montant total inclus dans le calcul du revenu : (A + B)	12 500 \$	14 500 \$	10 000 \$
D : Impôt à payer (art. 117) (29 % de C)	3 625 \$	4 205 \$	2 900 \$
E : Moins : Crédit d'impôt pour dividendes (art. 121) (2/3 ou 11/18 de B)	1 667 \$	2 750 \$	s/o
F : Impôt net à payer : (D – E)	1 958 \$	1 455 \$	2 900 \$

dividendes qui sont à majorer) serait inférieur à l'impôt sur le revenu à payer sur les mêmes montants de revenu d'intérêts ou d'emploi, l'omission d'inclure les dividendes déterminés (ou d'autres dividendes à majorer) entraînerait de plus fortes pénalités selon le paragraphe 163(1) de la Loi que l'omission d'inclure le même montant de revenu d'intérêts ou d'emploi. Cette situation est due au fait que la pénalité prévue au paragraphe 163(1) de la Loi est calculée sur le montant qui n'a pas été inclus dans le calcul du revenu, et non sur l'impôt qui résulterait de ce montant. Cette pénalité n'est pas non plus calculée sur le montant que le contribuable a reçu.

[10] Dans les affaires mettant en cause une pénalité, il est important que l'intimée établisse le montant que le contribuable a omis d'inclure dans le revenu. En l'espèce, l'avocat de l'intimée a mentionné aussi bien un dividende de 40 000 \$ et un revenu total non déclaré de 60 000 \$. Le revenu non déclaré est seulement de 60 000 \$ si le montant du dividende imposable (y compris la majoration) est de 40 000 \$. Les mentions relatives au dividende lors du témoignage de l'appelante (qui était le seul témoin) laissent croire que le dividende reçu était de 40 000 \$. Lorsqu'on traite de la question de revenu de dividendes, il est très important (spécialement lorsqu'il y a une majoration possible de 45 %) de distinguer le montant du dividende reçu du montant du dividende imposable.

[11] L'omission de distinguer le montant du dividende reçu du montant du dividende imposable ne signifie pas que les pénalités ne pouvaient pas être imposées. Il en découle que le montant de 40 000 \$ sera considéré comme le montant du dividende imposable.

[12] Dans *Saunders c. La Reine*, 2006 CCI 51, 2006 D.T.C. 2267, [2006] 2 C.T.C. 2255, la juge Woods a déclaré ce qui suit :

12 La pénalité visée par le paragraphe 163(1) est un exemple d'un cas de responsabilité stricte, même si la Cour a déjà jugé que cette pénalité pouvait être annulée si le contribuable réussissait à établir qu'il avait fait preuve de diligence raisonnable.

[13] Dans *Dunlop c. La Reine*, 2009 CCI 177, 2009 D.T.C. 650, [2009] 6 C.T.C. 2223, le juge Boyle a réitéré la déclaration selon laquelle la pénalité ne s'appliquera pas si le contribuable « peut prouver qu'il a montré le niveau requis de diligence raisonnable ».

[14] Le juge Létourneau, s'exprimant au nom de la Cour d'appel fédérale dans le récent arrêt *Les Résidences Majeau Inc. c. La Reine*, 2010 CAF 28, a déclaré ce qui suit :

7 Quant à la pénalité, nous sommes satisfaits que le juge n'a pas commis d'erreur en la maintenant. Pour y échapper, l'appelante devait établir qu'elle avait fait preuve de diligence raisonnable.

8 Selon l'arrêt *Corporation de l'école polytechnique c. Canada*, 2004 CAF 127, un défendeur bénéficie de la défense de diligence raisonnable s'il établit l'une ou l'autre des deux choses suivantes : soit qu'il a commis une erreur de fait raisonnable, soit qu'il a pris des précautions raisonnables pour empêcher que ne se produise l'évènement qui donne naissance à la pénalité.

9 L'erreur de fait raisonnable emporte un double test : subjectif et objectif. Le test subjectif est satisfait si le défendeur établit qu'il s'est mépris en ce qu'il a cru en une situation de fait qui, si elle avait existé, aurait éliminé le caractère fautif de son geste ou de son omission. En outre, pour que cet aspect de la défense opère, il faut aussi que l'erreur soit raisonnable, *i.e.* une erreur qu'une personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances aurait commise. Il s'agit là du test objectif.

10 Le deuxième volet de la défense requiert, tel que déjà mentionné, que des gestes soient posés ou des mesures prises pour éviter l'évènement qui engendre la pénalité.

[15] Même si la pénalité en cause n'est pas précisée dans l'arrêt de la Cour d'appel fédérale, il ressort de la décision⁶ attaquée devant cette cour que la pénalité en cause était celle qui, avant le 1^{er} avril 2007, était imposée en vertu de l'article 280 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Le moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable était également invoqué relativement à l'imposition de cette pénalité (voir *Pillar Oilfield Projects Ltd. v. The Queen*, [1993] G.S.T.C. 49).

[16] En l'espèce, la déclaration de revenu de l'appelante (avant 2007) était établie par le même cabinet comptable qui fournissait des services comptables à Vernon Ridge et à la société 626553. En 2007, cela faisait presque quatre ans que la fille de l'appelante était malade. À cause de sa maladie, elle devait être hospitalisée de temps en temps. En 2007, l'appelante a décidé, pour l'établissement de sa déclaration de revenu (et celle de son mari) de faire appel à l'entreprise H & R Block parce qu'elle était plus près que le cabinet comptable et que son mari travaillait loin de son domicile. Elle a communiqué avec le cabinet comptable des sociétés et a

⁶ 2009 CCI 286, [2009] G.S.T.C. 90, [2009] 2009 G.S.T.C. 118.

demandé que les renseignements fiscaux nécessaires soient envoyés par télécopieurs à H & R Block. Cette demande a été faite la veille du jour de la signature et de la production des déclarations de revenu. Le cabinet comptable a envoyé par télécopieur ces renseignements à H & R Block, mais il semble que pour une raison inexplicée, H & R Block n'a pas inclus dans sa déclaration de revenu, les revenus mentionnés ci-dessus.

[17] L'erreur de fait raisonnable invoquée par l'appelante est celle qui concerne le fait de savoir si H & R Block avait inclus dans sa déclaration de revenu tout le revenu qu'elle avait gagné en 2007. Il a été satisfait à l'élément subjectif du test de la part de l'appelante puisque, manifestement, cette dernière croyait qu'à la suite de son appel téléphonique au cabinet comptable et de l'envoi des renseignements par télécopieur par le cabinet à H & R Block, tous ses revenus pour l'année 2007 avaient alors été inclus dans sa déclaration de revenu.

[18] Toutefois, comme l'a souligné la Cour d'appel fédérale, le test comporte aussi un élément objectif. Une personne raisonnable aurait-elle commis la même erreur? En l'espèce, afin d'établir le caractère raisonnable de l'erreur, il serait important d'examiner le revenu que l'appelante a déclaré pour 2007. Y avait-il d'autres revenus d'emploi et de dividendes qui étaient déclarés et qui permettraient de justifier que l'omission d'inclure ces montants avait été faite de bonne foi? Une personne raisonnable, n'aurait-elle pas remarqué qu'un revenu d'emploi d'environ 20 000\$ et un montant de dividendes imposable de 40 000 \$ (qui serait composé du dividende reçu plus la majoration appropriée) n'avaient pas été déclarés?

[19] Aucune des parties n'a présenté une copie de la déclaration de revenu de l'appelante pour 2007. Il n'est pas clair si l'appelante a une copie de la déclaration de revenu qu'elle a produite pour 2007. Il n'a pas été établi si elle a une copie de cette déclaration. Il est toutefois évident qu'étant donné que l'appelante a produit sa déclaration de revenu pour 2007, l'intimée devrait avoir cette déclaration.

[20] Dans l'ouvrage *The Law of Evidence in Canada*, troisième édition, les juges Lederman, Bryant et Fuerst de la Cour supérieure de justice de l'Ontario s'expriment ainsi à la page 377 :

[TRADUCTION]

§6.449 Dans les affaires civiles, il est possible de tirer une déduction défavorable lorsque, en l'absence d'explication, une partie à un litige ne témoigne pas ou omet de fournir une preuve par affidavit dans le cadre d'une demande ou omet de convoquer

un témoin qui a connaissance des faits en litige et devrait être disposé à aider cette partie. De la même façon, il est possible de tirer une déduction défavorable à une partie lorsque celle-ci ne convoque pas un témoin important sur lequel elle exerce un contrôle exclusif et ne fournit aucune explication à ce sujet. Une telle omission constitue une admission implicite que le témoignage du témoin absent serait contraire à la partie en cause ou du moins ne la favoriserait pas*.

§6.450 Une déduction défavorable devrait être tirée seulement après l'établissement d'une preuve *prima facie* par la partie sur laquelle repose le fardeau de la preuve*.

(* indique une référence de note de bas de page qui se trouve dans le texte original mais qui n'a pas été incluse.)

[21] À mon avis, cette situation peut s'appliquer lorsqu'il y a omission de production d'un document sur lequel une partie exerce un contrôle exclusif. En l'espèce, ce document est la déclaration de revenu de l'appelante. Même si l'appelante s'est peut-être gardée une copie, elle aurait normalement déposé l'original de la déclaration à l'Agence du revenu du Canada et, par conséquent, l'intimée devrait avoir un contrôle exclusif sur la déclaration de revenu produite par l'appelante pour 2007. Aucune explication suffisante n'a été fournie quant à l'omission de produire en preuve la déclaration de revenu de l'appelante pour 2007.

[22] En l'espèce, l'intimée a la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité, et l'appelante a celle d'établir les faits à l'appui d'une défense fondée sur la diligence raisonnable. À mon avis, l'appelante a établi une preuve *prima facie* à l'appui d'une défense fondée sur la diligence raisonnable. Elle a démontré qu'elle avait communiqué avec le cabinet comptable des sociétés avant l'établissement des déclarations de revenu et qu'elle avait demandé que les renseignements fiscaux nécessaires soient envoyés par télécopieur à H & R Block (ce qu'il a fait). L'appelante a déclaré qu'elle avait examiné sa déclaration de revenu avant qu'elle ne soit produite, mais qu'elle n'avait pas remarqué que certains revenus n'y étaient pas consignés. Elle a affirmé que de toute manière elle ne comprenait pas la déclaration de revenu qui avait été établie pour elle, et que du moment que le résultat final au sujet du montant qu'elle devait payer ou qu'elle devait recevoir en remboursement concordait avec ce à quoi elle s'attendait, elle n'a pas pensé qu'il y avait quoi que ce soit qui manquait.

[23] Il convient de souligner que l'intimée était représentée par un avocat et que l'appelante se représentait elle-même. À mon avis, il est possible de tirer une déduction défavorable quant à l'omission de l'intimée de présenter en preuve la déclaration de revenu que l'appelante avait produite pour 2007. La déduction

négative réside dans le fait que la déclaration aurait révélé tout autre revenu d'emploi et revenu de dividendes, et dans le fait qu'une personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances aurait pu commettre la même erreur.

[24] En conséquence, l'appel est accueilli et l'affaire est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation eu égard au fait que la pénalité imposée en application du paragraphe 163(1) de la Loi relativement à la déclaration de revenu que l'appelante a produite pour 2007 est annulée.

[25] L'intimée paiera à l'appelante des dépens de 500 \$.

Signé à Halifax (Nouvelle-Écosse), ce 29^e jour de juillet 2010.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 14^e jour de septembre 2010.

Espérance Mabushi, M.A.Trad. Jur.

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 403

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-3193(IT)I

INTITULÉ : NICOLE COOPER
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Nanaimo (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 13 juillet 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Wyman W. Webb

DATE DU JUGEMENT : Le 29 juillet 2010

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : L'appelante elle-même
Avocat de l'intimée : M^e Whitney Dunn

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Nanaimo (Colombie-Britannique)