

Dossier : 2016-3024(IT)I

ENTRE :

AMELEWORK KASSA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 20 octobre 2017, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Randall S. Boccock

Comparutions :

Représentant de l'appelante : Jagama Gobena

Avocat de l'intimée : M^e Alexander Hinds

JUGEMENT

CONFORMÉMENT aux motifs du jugement ci-joints, l'appel visant les années d'imposition 2010, 2011 et 2012 est accueilli au motif que l'appelante a le droit de déduire de son revenu d'emploi des frais afférents à un véhicule à moteur équivalant à 4 218,74 \$, à 4 639,18 \$ et à 5 087,42 \$, pour chacune des années d'imposition 2010, 2011 et 2012, respectivement, et la question est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

L'appelante a droit à ses dépens selon le tarif applicable.

Signé à Ottawa, Canada, ce 10^e jour de novembre 2017.

« R.S. Boccock »

Le juge Boccock

Référence : 2017 CCI 226

Date : 20171110

Dossier : 2016-3024(IT)I

ENTRE :

AMELEWORK KASSA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Boccock

I. Introduction

[1] L'appelante, M^{me} Kassa, demandait la déduction de certains frais de son revenu d'emploi pour les années d'imposition 2010, 2011 et 2012 en vertu de l'alinéa 8(1)*h.1* de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC (1985), c.1, dans sa version modifiée (la « Loi »). Elle a également demandé les remboursements de la TPS/TVH à l'intention des salariés et des associés pour les années d'imposition 2010 et 2012.

[2] Ces déductions et remboursements peuvent être résumés ainsi :

Année d'imposition	2010	2011	2012
Frais afférents à un véhicule à moteur	8010	9 363	8 456
Fournitures	275	277	323
Téléphone cellulaire	549	554	1 242
Bottes – uniformes	404	388	379
Total des frais	9 238	10 582	10 399
Remboursements de la TPS/TVH	513	NÉANT	940

[3] Le ministre du Revenu national (le « ministre ») a rejeté l'ensemble des déductions et des remboursements.

II. Faits

a) Emploi, rémunération et registres

Travailleuse de la santé

[4] M^{me} Kassa a témoigné à l'audience. Elle a indiqué que, durant les années pertinentes, elle a travaillé pour un fournisseur de services de soins à domicile : VHA Home Healthcare (« VHA »). Elle utilisait sa propre voiture chaque jour où elle travaillait pour répondre aux besoins de base en matière de santé de six à huit patients. À l'occasion, M^{me} Kassa se rendait au bureau de VHA pour suivre une formation ou assister à des réunions du personnel. En général toutefois, elle partait de chez elle le matin et se rendait successivement chez ses patients. Ses dépenses d'emploi concernaient l'utilisation d'un véhicule à moteur, les fournitures, le téléphone cellulaire et les uniformes. Les remboursements de la TPS/TVH ont été demandés pour deux années, comme il est noté ci-dessus.

T2200

[5] Pour chacune des trois années d'imposition, elle a signé des formulaires T2200 – Déclaration des conditions de travail. Il régnait une confusion quant à la façon de bien remplir les formulaires T2200 pour les années d'imposition. De façon générale, la situation suivante semble décrire de façon exacte les faits pour les trois années :

- i) M^{me} Kassa a utilisé son véhicule à moteur pour accomplir certaines activités d'entreprise de VHA.
- ii) M^{me} Kassa devait dépenser des sommes dans le cadre de son emploi, à tout le moins pour son véhicule à moteur.
- iii) M^{me} Kassa avait droit à un remboursement partiel de ses dépenses et en a obtenu un.

Rapprocher les diverses versions des T2200

[6] Au bout du compte, il est devenu évident que VHA et M^{me} Kassa avaient rempli un formulaire T2200 pour chacune des trois années en litige. En outre, M^{me} Kassa demandait à VHA un remboursement, à un taux de 0,36 \$ par kilomètre, pour le kilométrage parcouru dans le cadre de ses fonctions pour VHA pour se rendre chez ses divers patients. Abstraction faite des diverses versions du T2200, les éléments qui précèdent semblent correspondre à la méthodologie exacte utilisée par M^{me} Kassa et à l'égard de laquelle elle a témoigné.

[7] Les formulaires T2200 constituent normalement la principale preuve de l'utilisation du véhicule de l'employé, de toute allocation raisonnable non imposable et des obligations d'un employé d'utiliser ses propres biens et ressources pour accomplir ses fonctions pour un employeur. Comme on le constatera, même si les diverses versions ont été remplies à des degrés différents, la preuve concernant les dépenses et les obligations de M^{me} Kassa a été confirmée et corroborée par d'autres témoignages.

Allocation pour frais de véhicule

[8] Pour chacune des trois années d'imposition, l'allocation de déplacement versée par VHA se situait entre 3 000 \$ et 3 600 \$. Ses talons de chèques sommaires indiquaient les montants annuels ainsi :

Année	Allocation de déplacement versée par l'employeur
2010	3 067,98 \$
2011	3 396,76 \$
2012	3 667,94 \$

[9] Les montants précis peuvent contenir des écarts mineurs parce que les périodes de paie chevauchent les diverses années civiles. De façon générale toutefois, selon les talons de paie générés par l'employeur, les montants sont fiables d'une année à l'autre à titre de mesure de l'allocation de déplacement versée par VHA. Selon la preuve, la Cour conclut que M^{me} Kassa avait droit à une allocation pour frais de véhicule non imposable versée par l'employeur. Comment on le verra en l'espèce, cela ne s'est pas produit.

Pourcentage d'utilisation du véhicule dans le cadre de l'emploi

[10] M^{me} Kassa a déclaré qu'elle utilisait rarement, voire jamais, son véhicule à moteur pour un usage personnel. Comme elle a de jeunes enfants et un conjoint, elle accomplissait ses fonctions d'emploi quotidiennes et retournait chez elle. Son conjoint, qui utilisait un autre véhicule, s'occupait de récupérer les enfants, du transport, de l'épicerie et d'autres tâches quotidiennes personnelles nécessitant un véhicule à moteur. M^{me} Kassa a fait valoir que 90 % du kilométrage parcouru avec son véhicule concernait des visites à divers patients de VHA.

Registre des visites aux patients à divers lieux

[11] Elle n'a pas tenu en tant que tel un registre d'utilisation du véhicule. Toutefois, M^{me} Kassa a tenu un système de calendrier mensuel rudimentaire et y a indiqué les patients auxquels elle a rendu visite chaque jour : les initiales apposées indiquent le patient visité par elle durant cette journée. De plus, ce système montre sa demande d'allocation de déplacement et son paiement par VHA.

b) Questions préliminaires

Frais autres que les frais afférents à un véhicule à moteur

[12] Contrairement aux frais de déplacement, aucun reçu, autre élément de preuve ou témoignage convaincant n'a été déposé à l'audience quant aux raisons ou au montant des frais engagés pour les fournitures, le téléphone cellulaire ou les uniformes et demandés pour chaque année. On peut dire la même chose des remboursements de la TPS/TVH. Aucun reçu ni document n'a été déposé. Par conséquent, ces frais ne peuvent être maintenus au motif qu'ils ont été engagés principalement, encore moins de façon accessoire, dans le cadre de l'accomplissement de ses fonctions d'emploi. En outre, aucun témoignage n'a porté sur le fait que M^{me} Kassa était tenue de fournir quelque chose dans le cadre de son emploi en ce qui concerne les fournitures, le téléphone cellulaire ou les uniformes, outre l'utilisation de son véhicule à moteur et les frais qui y sont directement liés.

III. Analyse du droit et des faits et décision

a) La Loi

[13] De façon symétrique, la Loi prévoit des allocations de déplacement raisonnables qui ne doivent pas être incluses dans le revenu d'un contribuable et la

déduction par les employés de certains frais afférents à un véhicule à moteur admissibles. L'un exclut fréquemment l'autre, mais ce n'est pas toujours le cas.

[14] En ce qui concerne les allocations raisonnables remboursées en franchise d'impôt, le sous-alinéa 6(1)*b*(vii.1) de la Loi indique ce qui suit :

Éléments à inclure à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi

6 (1) Sont à inclure dans le [...] revenu d'un contribuable [...]

Frais personnels ou de subsistance

b) les sommes qu'il a reçues au cours de l'année à titre d'allocations pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocations à toute autre fin, sauf :

[...]

(vii.1) les allocations raisonnables pour l'usage d'un véhicule à moteur qu'un employé — dont l'emploi n'est pas lié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur — a reçues de son employeur pour voyager dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

[15] De même, l'alinéa 8(1)*h.1* porte sur des déductions du revenu d'emploi :

8(1) Éléments déductibles

Frais afférents à un véhicule à moteur

h.1) dans le cas où le contribuable, au cours de l'année, a été habituellement tenu d'accomplir les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits et a été tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais afférents à un véhicule à moteur qu'il a engagés dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, les sommes qu'il a dépensées au cours de l'année au titre des frais afférents à un véhicule à moteur pour se déplacer dans l'exercice des fonctions de son emploi, sauf s'il a, selon le cas :

(i) reçu une allocation pour frais afférents à un véhicule à moteur qui, par l'effet de l'alinéa 6(1)*b*), n'est pas incluse dans le calcul de son revenu pour l'année,

(ii) demandé une déduction pour l'année en application de l'alinéa *f*);

b) Analyse des faits

[16] Selon les faits, M^{me} Kassa n'a pas exclu de son revenu l'allocation de déplacement raisonnable versée par VHA. Elle l'a incluse dans son revenu. En fonction des faits appliqués à la loi, la Cour conclut qu'elle n'était pas tenue de le faire. Non seulement cette allégation n'est pas appuyée par la preuve, mais aucune hypothèse contraire quant au paiement d'une allocation, incluse ou exclue, n'a été formulée dans la réponse du ministre. L'intimée n'a appelé aucun témoin. Un examen de la réponse confirme le point de vue de l'intimée selon lequel :

- (i) sans mention expresse, le montant du revenu déclaré comprenait l'allocation pour frais de véhicule raisonnable versée par VHA;
- (ii) l'employeur n'avait qu'un seul lieu de travail ou chantier;
- (iii) toutes les fonctions étaient accomplies à un seul lieu de travail pendant un jour où M^{me} Kassa se rendait en voiture et duquel elle revenait chez elle;
- (iv) M^{me} Kassa n'était pas tenue aux termes de son contrat d'emploi d'engager les frais afférents à un véhicule à moteur ou les frais de déplacement;
- (v) implicitement, M^{me} Kassa utilisait son véhicule principalement à des fins personnelles.

[17] Les lacunes de la preuve documentaire de M^{me} Kassa, en particulier en ce qui concerne le T2200, détruisent dans l'ensemble ces hypothèses. Selon la prépondérance des probabilités, la Cour formule les conclusions de fait suivantes :

- (i) M^{me} Kassa a abondamment utilisé son véhicule pour l'entreprise de l'employeur;
- (ii) elle s'est rendue en voiture d'un lieu d'affaires à un autre dans le cadre de ses fonctions pour le compte de VHA pour ne revenir chez elle qu'à la fin de la journée;
- (iii) une condition de son contrat, tout le contrat et non nécessairement celui qui a été confondu dans les divers T2200, l'obligeait à se

rendre à divers endroits pendant une journée dans le cadre de son emploi;

- (iv) l'allocation qui lui a été versée a été incluse dans le revenu et l'impôt sur le revenu a été payé.

[18] La Cour a été saisie d'une situation inverse dans la décision *Royer v. HMQ*, 99 DTC 683 [une traduction anglaise est disponible parmi les décisions de la CCI] dans laquelle la juge Lamarre Proulx a décrit une situation où un contribuable demandait de déduire des frais de déplacement en vertu de l'alinéa 8(1)*h.1*). Dans cette affaire, les frais demandés dépassaient une allocation raisonnable en franchise d'impôt qui en soi, selon le ministre, aurait dû être incluse dans le revenu parce que l'employeur n'avait qu'un seul lieu d'affaires. Une confusion semblable existe dans les actes de procédure de ministre du présent appel. M^{me} Kassa est visée par les situations décrites par la juge Lamarre Proulx où cette dernière a écrit ce qui suit aux paragraphes 16 et 17 :

[16] En m'appuyant sur la jurisprudence déjà citée, je suis d'avis que l'alinéa 8(1)*h.1*) de la Loi prévoit deux situations : la première concerne l'employé qui est habituellement tenu d'accomplir ses fonctions ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur et l'autre concerne l'employé qui est habituellement tenu d'accomplir ses fonctions à différents endroits. Je crois que la première situation vise le cas d'une personne qui se rapporte à un endroit, qui est un lieu d'affaires, et qui doit habituellement exercer ses fonctions à l'extérieur de ce lieu.

[17] En ce qui concerne la deuxième situation, je ne crois pas que l'expression « différents endroits » exclut un lieu d'affaires. J'accepte la position de l'avocate de l'intimée, appuyée par la jurisprudence ci-avant citée, qu'un chantier est un lieu d'affaires. S'il y a plusieurs lieux d'affaires où un employé doit accomplir ses fonctions, ces lieux d'affaires prennent justement le sens de différents endroits. Si dans ces différents endroits, il y en a un qui est attribué à l'employé de manière habituelle et que les autres lieux le sont à la discrétion de l'employeur, le transport au lieu d'affaires habituel sera de la nature de frais personnels. Les conditions de travail sont importantes pour arriver à déterminer ce qui est la place habituelle du travail et ce qui constitue les différents endroits. La distance d'un endroit à l'autre et le changement du lieu de travail selon les besoins de l'employeur feront, notamment, que les lieux de travail constitueront différents endroits.

[19] Dans le cas de M^{me} Kassa, non seulement les frais n'ont pas été complètement remboursés, mais les paiements qui compensaient une partie des frais ont été inclus par elle dans son revenu. Cela fait en sorte que M^{me} Kassa n'a pas « reçu une allocation » qui « n'est pas incluse dans le calcul de son revenu ».

Par conséquent, l'exclusion du revenu prévue au sous-alinéa 6(1)b)(vii.1) n'a pas été soulevée comme une exception à la déductibilité visée par le sous-alinéa 8(1)h.1)(iii). Cette exception ne s'applique pas dans le présent appel pour empêcher la déductibilité comme elle le fait souvent. Pour ce motif, l'alinéa 8(1)h.1) s'applique entièrement. Les frais qu'a engagés M^{me} Kassa pour se déplacer à divers « chantiers » obligatoires chaque jour pendant ses fonctions devraient être déductibles de son revenu d'emploi. Elle a gagné ce revenu précisément parce qu'elle s'est déplacée vers les chantiers distincts de VHA.

Calcul équitable des frais afférents à un véhicule à moteur?

[20] M^{me} Kassa ne pouvait faire qu'un usage limité du paiement de remboursement de VHA lié à son véhicule parce qu'il était imposable. Il s'agit tout de même d'un outil utile pour mesurer le kilométrage parcouru au bénéfice de l'employeur à divers chantiers dans le cadre des fonctions de M^{me} Kassa. L'employeur, en tant qu'exploitant tiers d'une entreprise, n'a logiquement payé que pour les distances dont il était responsable. Intuitivement, la Cour suppose que l'employeur n'aurait pas accordé une demande visant des distances ou un kilométrage gonflé pour un usage personnel. Au taux de 0,36 \$ par kilomètre, le nombre de kilomètres parcourus pour l'entreprise de VHA par M^{me} Kassa est indiqué dans les quotients arrondis suivants, tirés de la division du montant total payé par le taux par kilomètre :

<u>Année</u>	<u>Allocation imposable payée</u>	<u>Kilomètres parcourus pour les fonctions</u>
2010	3 067,00 \$	8 519
2011	3 396,00 \$	9 433
2012	3 667,00 \$	10 186

[21] Les taux suivants de remboursement par kilométrage prescrits par l'ARC, tirés de l'article 7306 du Règlement pris en application de la Loi, ont été produits à l'audience :

<u>Année</u>	<u>Taux d'allocation raisonnable</u>
<u>2010</u>	0,52 \$/km pour les premiers 5 000 kilomètres parcourus et 0,46 \$/km par la suite;

2011 0,52 \$/km pour les premiers 5 000 kilomètres parcourus et
0,46 \$/km par la suite;

2012 0,53 \$/km pour les premiers 5 000 kilomètres parcourus et
0,47 \$/km par la suite.

[22] Pour ce motif, selon toute vraisemblance, les coûts raisonnables des frais engagés par M^{me} Kassa étaient les suivants :

Année	Kilomètres parcourus pour l'emploi	Premiers 5 000 kilomètres aux taux prescrits par l'ARC	Kilométrage supérieur à 5 000 kilomètres aux taux prescrits par l'ARC	Frais de déplacement déductible
2010	8 519	0,52 \$ x 5 000 = 2 600,00 \$	0,46 \$ x 3 519 = 1 618,74 \$	4 218,74 \$
2011	9 433	0,52 \$ x 5 000 = 2 600,00 \$	0,46 \$ x 4 433 = 2 039,18 \$	4 639,18 \$
2012	10 186	0,53 \$ x 5 000 = 2 650,00 \$	0,47 \$ x 5 186 = 2 437,42 \$	5 087,42 \$

[23] Bien que ces montants soient inférieurs au total des frais réels qui auraient été engagés, M^{me} Kassa a gardé très peu de reçus, a calculé un montant très faible pour un usage personnel et n'a pas témoigné quant à la fréquence des déplacements vers les bureaux de VHA. Il convient de noter que les deux derniers éléments sont des frais personnels et non déductibles. Toutefois, elle a utilisé son véhicule lorsqu'elle a offert des services à son employeur dans le cadre de son emploi. Par conséquent, elle a droit aux frais afférents à un véhicule à moteur raisonnables indiqués ci-dessus.

[24] Malgré l'argument selon lequel l'allocation de 0,36 \$ par kilomètre n'aurait pas dû être incluse dans son revenu dans le premier cas, il n'en reste pas moins qu'il l'a été. La présentation d'une demande de redressement d'une T1 ne lie pas le ministre et il ne s'agit pas d'un redressement à la disposition de la Cour en ce qui concerne M^{me} Kassa. De même, un redressement de ce type aurait pu être effectué par le ministre à l'étape de l'opposition. Cela n'a pas été fait. En tout état de cause, la simple non-inclusion de ces montants moindres, de l'avis de la Cour, ne suffit pas pour tenir compte des frais de déplacement réels raisonnables et déductibles. Par conséquent, d'autres frais déductibles sont toujours justifiés. Pour ce motif, et dans le cadre de la présente procédure informelle, la Cour souhaite offrir un

redressement juste, équilibré et global pour le total des frais de déplacement raisonnables déductibles du revenu d'emploi en vertu de l'alinéa 8)(1)*h.1*). Le résultat qui précède le permet.

IV. Dépens

[25] M^{me} Kassa a droit à ses dépens pour la présente procédure informelle selon le tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 10^e jour de novembre 2017.

« R.S. Bocock »

Juge Bocock

INTITULÉ : 2017 CCI 226

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2016-3024(IT)I

INTITULÉ : AMELEWORK KASSA ET SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 20 octobre 2017

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Randall S. Boccock

DATE DU JUGEMENT : Le 10 novembre 2017

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : Jagama Gobena
Avocat de l'intimée : M^e Alexander Hinds

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada