

Référence : 2013 CCI 228

Date : 20130718

Dossier : 2011-3591(IT)G

ENTRE :

COLLEEN McLEOD,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT MODIFIÉS

La juge Woods

[1] Dans sa déclaration de revenu relative à l'année d'imposition 2009, Colleen McLeod avait déduit une perte d'entreprise entièrement fictive. En effet, elle n'exploitait pas d'entreprise. La question qui se pose dans le cadre du présent appel est de savoir si une pénalité peut valablement être imposée pour ce faux énoncé.

[2] À l'ouverture de l'audience, l'avocat de Mme McLeod a informé la Cour que sa cliente s'était désistée de l'appel interjeté de la cotisation du gouvernement de l'Alberta. La seule question qui demeure posée concerne la pénalité de 17 297,41 \$ imposée en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale.

[3] Les dispositions législatives applicables sont les paragraphes 163(2) et (2.1) de la Loi. Le calcul de la pénalité n'est pas controversé, bien que l'avocat de Mme McLeod l'estime sévère compte tenu de la situation de sa cliente. Le différend porte plutôt sur la question de savoir si le faux énoncé a été fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde.

[4] Le paragraphe 163(2) prévoit notamment ce qui suit :

163.(2) Faux énoncés ou omissions - Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, un formulaire, un certificat, un état ou une réponse (appelé « déclaration » au présent article) rempli, produit ou présenté, selon le cas, pour une année d'imposition pour l'application de la présente loi, ou y participe, y consent ou y acquiesce est passible d'une pénalité égale, sans être inférieure à 100 \$, à 50 % du total des montants suivants :

a) l'excédent éventuel du montant visé au sous-alinéa (i) sur le montant visé au sous-alinéa (ii) :

(i) l'excédent éventuel de l'impôt qui serait payable par cette personne pour l'année en vertu de la présente loi sur les sommes qui seraient réputées par les paragraphes 120(2) et (2.2) payées au titre de l'impôt de la personne pour l'année, s'il était ajouté au revenu imposable déclaré par cette personne dans la déclaration pour l'année la partie de son revenu déclaré en moins pour l'année qu'il est raisonnable d'attribuer au faux énoncé ou à l'omission et si son impôt payable pour l'année était calculé en soustrayant des déductions de l'impôt payable par ailleurs par cette personne pour l'année, la partie de ces déductions qu'il est raisonnable d'attribuer au faux énoncé ou à l'omission,

(ii) l'excédent éventuel de l'impôt qui aurait été payable par cette personne pour l'année en vertu de la présente loi sur les sommes qui auraient été réputées par les paragraphes 120(2) et (2.2) payées au titre de l'impôt de la personne pour l'année, si l'impôt payable pour l'année avait fait l'objet d'une cotisation établie d'après les renseignements indiqués dans la déclaration pour l'année;

[...]

[Non souligné dans l'original.]

Le contexte

[5] Les hypothèses de fait énoncées au paragraphe 15 de la réponse ne sont pas controversées. En voici le libellé :

[TRADUCTION]

15. En déterminant l'obligation fiscale de l'appelante pour l'année d'imposition 2009, le ministre a émis les hypothèses de fait suivantes :
- a) Au cours de l'année d'imposition 2009, l'appelante a été au service de la commission scolaire des écoles publiques d'Edmonton et a gagné un revenu d'emploi de 42 670,00 \$;
 - b) Dans la déclaration qu'elle a produite pour 2009, l'appelante a déduit une perte nette d'entreprise de 157 196,40 \$, conformément à ce qui est indiqué au paragraphe 8, ci-dessus;
 - c) Dans la déclaration qu'elle a produite pour 2009, l'appelante a déclaré une perte autre qu'une perte en capital de 116 359,00 \$ pour report sur une année antérieure;
 - d) L'appelante a demandé le report rétrospectif de la perte autre qu'en capital, répartie selon des montants de 37 743,00 \$, 38 115,00 \$ et 40 501,00 \$ aux années d'impositions 2006, 2007 et 2008, respectivement;
 - e) Dans sa déclaration de 2009, l'appelante a déclaré que le revenu brut d'entreprise déclaré provenait de [TRADUCTION] « fonds encaissés en qualité de mandataire » et les dépenses déclarées des frais de [TRADUCTION] « sous-traitance »;
 - f) L'appelante n'a tiré aucun revenu en tant que mandataire et n'a engagé aucuns frais de sous-traitance au cours de l'année d'imposition 2009;
 - g) Le revenu brut d'entreprise, les dépenses d'entreprises et la perte nette d'entreprise déclarés par l'appelante étaient fictifs;
 - h) L'appelante était employée durant l'année d'imposition 2009 et ne tirait aucun revenu de l'entreprise prétendue;
 - i) L'appelante n'avait aucune perte autre qu'en capital à reporter aux années d'imposition 2006, 2007 et 2008.

[6] L'appelante s'est prévaluée des déductions fictives susmentionnées avec l'aide de tiers qui se sont présentés comme exploitant une entreprise sous le nom de Amed Solutions. Mme McLeod transigeait avec deux personnes qui se faisaient appeler « Amanda » et « Ed ».

[7] Amed Solutions a établi la déclaration de revenu de 2009 et la demande de report à une année antérieure; elle a aussi rédigé des observations destinées à l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») aux étapes de la vérification et de l'opposition.

[8] Certaines des observations formulées par Amed Solutions sont complètement absurdes. Le paragraphe ci-dessous est un extrait de la première réponse donnée au vérificateur de l'ARC :

[TRADUCTION]

Les conditions du mandat privé entre la personne douée du libre arbitre communément appelée Colleen, de la famille McLeod, qui est la mandante, la bénéficiaire cotisante et la véritable partie intéressée de l'entité fictive/la personne/la fiducie appelée COLLEEN MCLEOD, laquelle, par nécessité, est devenue mandataire commerciale de la mandante; ne sont pas sujettes à examen par un tiers et, en conséquence; les transactions privées entre la mandante et la mandataire ne peuvent être divulguées à L'AGENCE DU REVENU DU CANADA.

[9] La perte d'entreprise a paru suspecte à l'ARC dès l'examen initial de la déclaration de revenu. Les observations insensées qu'elle a reçues par la suite, et dont l'extrait reproduit ci-dessus ne constitue qu'un mince échantillon, sont venues nourrir ses doutes. La perte a été refusée à l'étape de l'examen initial et aucun remboursement n'a été versé à Mme McLeod. Au contraire, des pénalités lui ont été imposées pour faute lourde.

Analyse

[10] La Cour est appelée à rechercher si Mme McLeod a fait « sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde » les faux énoncés figurant dans sa déclaration de revenu.

[11] En matière de faute lourde, le seuil est plus élevé que dans le cas du défaut de faire preuve d'une prudence raisonnable. Le critère d'application générale consiste à rechercher si la conduite correspond à une action délibérée ou à une indifférence au respect de la loi : *Findlay v The Queen*, 2000 DTC 6345 (CAF), aux paragraphes 21 et 22.

[12] Par ailleurs, la pénalité prévue au paragraphe 163(2) englobe l'aveuglement volontaire. Dans l'arrêt *Panini c La Reine*, 2006 CAF 224, le juge Nadon a expliqué que le concept d'aveuglement volontaire permettant de conclure à la culpabilité de l'accusé dans un contexte pénal jouait aussi aux fins du paragraphe 163(2) :

[43] [...] le droit imputera une connaissance au contribuable qui, dans des circonstances qui lui commanderaient ou lui imposeraient de s'enquérir de sa situation fiscale, refuse ou néglige de le faire sans raison valable.

[13] La Couronne a la charge d'établir les faits nécessaires, suivant le paragraphe 163(3) de la Loi.

[14] L'avocat de Mme McLeod soutient que la conduite de sa cliente ne correspond pas à la norme de culpabilité susmentionnée. Il soutient que sa conduite ne comporte aucune des caractéristiques servant normalement à rechercher s'il y a eu faute lourde, à savoir, notamment : (1) l'importance de la réduction d'impôt, (2) la possibilité de constater qu'il y a eu faux énoncé, (3) l'expérience du contribuable, (4) l'effort réel de se conformer à la loi (*Bhatti c La Reine*, 2013 CCI 143, au paragraphe 24).

[15] À l'appui de ce qu'il avance, l'avocat de l'appelante invoque les éléments de preuve suivants :

- a) L'épargne nette, après paiement des honoraires demandés par Amed Solutions, devait être de 17 731,24 \$ (pièce AR-1, onglet 3). Bien que cette somme puisse paraître considérable, elle n'était pas réellement importante, puisqu'elle était censée inclure des déductions qui avaient été oubliées au cours des dix années d'imposition précédentes.
- b) Mme McLeod n'a pas examiné la déclaration de revenu de 2009 avant de la signer. Du fait d'une relation conjugale marquée par la violence s'étant récemment soldée par un divorce, Mme McLeod n'était pas en mesure d'interroger Amed Solutions au moment où on lui a simplement indiqué de signer la déclaration et de la poster.
- c) C'est sur la foi des conseils de deux amis (Rebecca et Darcy) que Mme McLeod a décidé de placer sa confiance en Amed Solutions.

- d) Mme McLeod avait à peine dépassé le niveau des études secondaires et son ex-conjoint violent l'avait maintenue dans un état [TRADUCTION] « de naïveté et d'ignorance ». Durant ses longues années de mariage, elle ne s'était jamais occupée de ses propres finances et n'était pas autorisée à examiner ses déclarations de revenus.
- e) Mme McLeod savait que sa déclaration de revenu serait examinée dans le cadre de l'instance en divorce et qu'elle devait être exacte. Elle a demandé à Amed Solutions de l'assurer que cela ne lui poserait pas de problème.

[16] L'avocat de Mme McLeod soutient que les circonstances de sa cliente s'apparente à ce qui est exposé au paragraphe 80 de la décision *Fourney c La Reine*, 2011 CCI 520 :

[80] [...] Toutefois, dans un système d'autocotisation, les pénalités pour faute lourde ne sont pas imposées pour de simples erreurs commises par un contribuable qui n'avait pas l'intention de faire de faux énoncés ou de faire des omissions. [...]

[17] Les observations formulées ci-dessous sont en grande partie fondées sur le témoignage de Mme McLeod, lequel est intéressé. Je n'ai pas trouvé ce témoignage convaincant quant aux points essentiels; par ailleurs, il ne concorde pas avec certains éléments de la preuve documentaire.

[18] Au nombre des documents importants figurent les courriels échangés entre Mme McLeod et Amed Solutions tout au long des étapes de la vérification et de l'opposition et jusqu'à la signification d'un avis de ratification.

[19] D'abord, j'aimerais signaler que ces courriels échangés entre Mme McLeod et Amed Solutions l'ont été dans un but intéressé. Je les ai donc passés en revue en gardant cet aspect à l'esprit.

[20] Sur la base de ces courriels, je conclus que Mme McLeod savait qu'elle réclamait une fausse perte d'entreprise avant de produire sa déclaration de revenu de 2009.

[21] Voici l'extrait d'un courriel envoyé par Mme McLeod à Amed Solutions le 29 juillet 2010 concernant une demande péremptoire d'information signifiée par l'ARC au sujet de la perte d'entreprise déduite. Il en ressort que Mme McLeod savait déjà, très tôt, qu'elle ferait une fausse déclaration à l'ARC et qu'elle s'inquiétait au moment en question des répercussions que cela pourrait avoir en matière d'assurance-emploi. En revanche, elle ne semblait pas se soucier du fait qu'elle demandait un remboursement d'impôt auquel elle n'avait pas droit :

[TRADUCTION]

Ce processus est très difficile à comprendre et peu d'explications sont données, de sorte que j'aimerais avoir la confirmation, ainsi que je l'ai demandé avant de débiter avec Amanda, que mon chômage n'est pas touché, car on me demande « êtes-vous travailleuse autonome », et je continue de répondre « non », comme on me l'a conseillé.

En outre, mon ex-mari me traîne en cour (pas la moindre idée de la raison), mais ils examineront mon avis de cotisation de 2009. Donc, j'espère que, comme l'a dit Amanda, tout est légal, et je ne sais pas trop quoi leur dire s'ils m'interrogent sur mon revenu.

[Non souligné dans l'original.]

[22] Je reproduis aussi cet extrait d'un courriel envoyé par Mme McLeod à Amed Solutions le 12 mars 2011, soit peu de temps après la réception de l'avis de cotisation informant Mme McLeod du refus de la perte d'entreprise et de l'imposition de pénalités fédérales et provinciales s'élevant à 24 184,93 \$. Elle commente les options présentées par Amed Solutions en guise de réponse à la cotisation.

[TRADUCTION]

Bien, j'ai lu les options.

S'ils [l'ARC] m'expliquent cela [renvoi aux questions suggérées], cela signifie-t-il que je n'aurai pas à la payer? J'en doute.

Je tiens à dire que je pensais qu'il s'agissait d'un processus simple, puisqu'il est légal, et je n'aurais jamais cru devoir composer avec cela. Je veux simplement tout régler le plus rapidement possible et me débarrasser de cette amende.

[23] Il ressort de ce courriel, comme de l'ensemble de la correspondance, que Mme McLeod est une personne intelligente qui était tout à fait capable de prendre des décisions relativement à ce dossier.

[24] En ce qui concerne la question de savoir si Mme McLeod était au courant du faux énoncé figurant dans la déclaration de revenu, il est probable, comme cela a été dit précédemment, que Mme McLeod savait bien qu'elle _____ une déduction pour une fausse perte d'entreprise. Je ne puis retenir l'idée que Mme McLeod ait cru à cette histoire absurde de non-personne. S'il est vrai qu'elle a rappelé à plusieurs reprises à Amed Solutions qu'on lui avait dit que les dispositions prises étaient « légales », il est également vrai qu'elle avait intérêt à confronter Amed Solutions et à insister pour dire qu'elle leur avait fait confiance et s'était fiée à eux.

[25] Cette conclusion est renforcée par la preuve documentaire considérée dans son ensemble. Amed Solutions a fait parvenir à Mme McLeod des observations farfelues à l'intention de l'ARC. Pendant longtemps, Mme McLeod a été tout à fait disposée à jouer le jeu. Ce n'est pas l'attitude de quelqu'un de naïf qui a été trompé.

[26] Je crois qu'au moment de produire la déclaration de revenu de 2009, Mme McLeod a trouvé que la stratégie proposée était une bonne idée, puisqu'elle lui ferait probablement toucher des remboursements et qu'elle ne comportait comme seul inconvénient que la possibilité que la perte d'entreprise soit refusée.

[27] Il semble que ce ne soit qu'à partir du moment où l'ARC a remis en question le contenu de la déclaration de revenu que Mme McLeod a vraiment commencé à prendre la mesure des risques et à craindre pour son assurance-emploi. Simultanément, elle s'est aussi inquiétée de l'impact que cela pourrait avoir sur l'instance en divorce. De plus, Mme McLeod a écrit à Ed dans un courriel qu'elle avait eu un choc à la réception de la cotisation. C'est sans doute vrai, puisqu'elle n'avait pas envisagé la possibilité de se voir imposer une pénalité importante.

[28] Même si je fais erreur en concluant que Mme McLeod a sciemment demandé une déduction au titre d'une fausse perte d'entreprise, il ne fait pas de doute qu'il s'agit d'un cas d'aveuglement volontaire. Mme McLeod a retenu les services de Amed Solutions pour que celle-ci demande un important remboursement en son nom. Elle n'était pas en relation avec eux auparavant. Que Mme McLeod ait choisi de ne pas s'informer sur l'origine des remboursements et n'ait pas examiné la déclaration de revenu avant de la mettre à la poste, comme elle l'a affirmé dans son témoignage, il y a aveuglement volontaire.

[29] L'appel sera rejeté, avec dépens en faveur de l'intimée.

[30] Évoquant l'extrême sévérité de la pénalité infligée en l'espèce, l'avocat de l'**appelante** a demandé à la Cour de faire preuve de compassion quant à la question des dépens. Le montant élevé de la pénalité semble résulter en partie de la formule employée pour son calcul. Selon cette formule, qui dépend du montant de l'impôt auquel on a tenté de se soustraire, l'impôt est calculé selon un taux d'imposition relativement élevé qui ne tient pas compte du fait que les économies d'impôt réelles seraient normalement réparties sur quatre années d'imposition et donc, calculées selon des taux d'imposition plus faibles (par. 163(2.1)).

[31] Je ne suis pas sensible à cet argument reposant sur la compassion. Je suis consciente que la pénalité est plus élevée en l'espèce qu'elle aurait pu l'être dans d'autres cas, mais la participation de Mme McLeod au stratagème est un acte répréhensible. Les victimes, dans cette affaire, sont les contribuables canadiens, et non Mme McLeod.

Les présents motifs du jugement modifiés remplacent les motifs du 12 juillet 2013.

Signé à Toronto (Ontario), ce 18^e jour de juillet 2013.

« J. M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 5^e jour d'octobre 2011.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2013 CCI 228

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2011-3591(IT)G

INTITULÉ : COLLEEN McLEOD c
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 3 juillet 2013

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge J.M. Woods

DATE DES **MOTIFS**
DU JUGEMENT MODIFIÉS : Le **18** juillet 2013

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Mike W. Harris

Avocats de l'intimée : M^e Wendy Bridges
M^e Robert Neilson

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Mike W. Harris

Cabinet : Dentons Canada LLP
Edmonton (Alberta)

Pour l'intimée :

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Ontario