

Date : 20081125

Dossier : T-1429-07

Référence : 2008 CF 1317

Ottawa (Ontario), le 25 novembre 2008

En présence de monsieur le juge O'Keefe

ENTRE :

MARIANNE P. TAYLOR

demanderesse

et

**SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA
ET L'AGENCE DU REVENU DU CANADA**

défenderesse

MOTIFS DU JUGEMENT ET JUGEMENT

LE JUGE O'KEEFE

[1] Il s'agit d'une demande présentée suivant l'article 18.1 de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C 1985, ch. F-7, en vue du contrôle judiciaire d'une décision, rendue en application du paragraphe 152(4.2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), et modifications (la Loi), par laquelle le représentant du ministre a refusé la demande de Marianne Taylor (la demanderesse) visant un remboursement de l'impôt qu'elle a payé sur le revenu qui a depuis été réattribué à Robert Taylor (l'époux de la demanderesse).

[2] La demanderesse a sollicité les réparations suivantes :

- a) une ordonnance enjoignant à l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) d'émettre un remboursement à la demanderesse quant aux montants d'impôt payés sur le revenu qui a été réattribué à son époux, avec les intérêts et les pénalités en découlant antérieurement au paiement et avec les intérêts accrus après le paiement;
- b) subsidiairement, une ordonnance annulant la décision rendue par le ministre dans la présente affaire et renvoyant cette affaire afin qu'une nouvelle décision soit rendue, conformément aux directives que la Cour estime appropriées, notamment un délai raisonnable de 60 jours;
- c) les dépens à la demanderesse sur une base avocat-client.

Le contexte

[3] L'époux de la demanderesse a été reconnu coupable dans le système de justice pénale d'avoir détourné quatre millions de dollars de son employeur (Fabco Inc.) au cours d'une période d'environ 20 ans. Pour cacher le détournement, l'époux de la demanderesse avait établi un système par lequel il dirigeait les fonds détournés vers la société de son frère, Landak Management Limited. Landak Management Limited dirigeait ensuite les fonds, moins 1 500 \$, vers la société Vincent Enterprises. La demanderesse est la seule actionnaire de Vincent Enterprises et elle recevait un revenu d'emploi et des dividendes de la société. L'époux de la demanderesse n'a pas été reconnu coupable de faute lourde parce que, par le biais du revenu que la demanderesse touchait de Vincent Enterprises, des montants d'impôt ont été payés sur les fonds détournés.

[4] Après que la manœuvre frauduleuse eut été découverte, des fonctionnaires de l'ARC ont établi à l'endroit de l'époux de la demanderesse, suivant le paragraphe 56(2) de la Loi, une nouvelle cotisation à l'égard des fonds détournés de son employeur et reçus par Vincent Enterprises pour la période de 1995 à 1998, le tout s'élevant à un peu moins de 1,5 million de dollars. Il semble que la demanderesse et son époux ont demandé la protection de la loi en matière de faillite le 29 décembre 1999 et qu'ils ont indiqué que l'ARC était l'unique créancière.

[5] La demanderesse a déposé le 30 juin 2003 une première demande de remboursement des montants d'impôt sur le revenu payés de 1985 à 1998 (la première demande). Le 27 mai 2004, l'ARC a informé la demanderesse que sa demande avait été refusée. La demanderesse a alors présenté une deuxième demande le 5 juillet 2004 (la deuxième demande). Le 27 août 2004, on a informé la demanderesse que sa demande ne pouvait pas être traitée puisqu'il y avait en instance devant la Cour canadienne de l'impôt un appel se rapportant à l'affaire. Le 31 janvier 2006, la demanderesse a réactivé sa deuxième demande, mais a limité la réclamation à la période allant de 1995 à 1998. Le 5 juillet 2007, le représentant du ministre a rejeté la deuxième demande présentée par la demanderesse. La présente espèce est le contrôle judiciaire de la décision du représentant du ministre.

La décision du représentant du ministre

[6] Dans sa décision datée du 5 juillet 2007, le représentant du ministre a refusé la demande de remboursement présentée par la demanderesse. La partie la plus pertinente de la décision est rédigée de la façon suivante :

[TRADUCTION]

Un examen approfondi du compte a été effectué et j'ai examiné tous les commentaires contenus dans les lettres de votre représentant. Les dispositions légales en matière d'équité donnent au ministre le pouvoir discrétionnaire de renoncer à quelque pénalité ou intérêt payable, en totalité ou en partie, ou de les annuler. C'est ce qui se passe lorsque la pénalité ou les intérêts résultent de circonstances extraordinaires ou dépendent principalement d'une mesure de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) ou lorsqu'il y a une incapacité de payer. Je constate que la Circulaire d'information 92-3, au paragraphe 7, indique ce qui suit : « Le Ministère émettra un remboursement ou réduira un montant en souffrance, s'il est persuadé que le remboursement ou la réduction auraient été accordés si la déclaration ou la demande avait été soumise à temps et à condition que la cotisation à établir soit conforme à la loi et qu'elle n'ait pas déjà été accordée ».

Il ressort de mon examen de la présente affaire que la décision originale est correcte. Compte tenu des renseignements fournis, nous ne pouvons pas traiter la demande d'ajustements suivant les dispositions légales en matière d'équité. Je regrette que ma réponse ne puisse être plus favorable.

Les questions en litige

[7] La demanderesse a soumis à l'examen de la Cour les questions en litige suivantes :

1. La question soumise au représentant du ministre était-elle une question de droit?

2. La norme de contrôle est-elle la norme de la décision correcte?
3. Le paragraphe 56(2) permet-il une double imposition dans ces circonstances?

[8] Je reformule les questions en litige de la façon suivante :

1. Quelle est la norme de contrôle appropriée?
2. Le représentant du ministre a-t-il commis une erreur susceptible de contrôle lorsqu'il a décidé de ne pas exercer son pouvoir discrétionnaire?

Les observations écrites de la demanderesse

[9] La demanderesse soutenait que la question soulevée est une question de droit portant sur l'application du paragraphe 56(2) de la Loi et que, en conséquence, la norme de contrôle appropriée est la décision correcte (*Canada (Sous-ministre du Revenu national) c. Mattel Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 100). Elle soutenait que puisque les fonds ont été réattribués de Vincent Enterprises à son époux, l'effet juridique suivant le paragraphe 56(2) de la Loi en ce qui concerne l'imposition est que Vincent Enterprises ne détenait plus le revenu imposable. Par conséquent, après la réattribution, il était impossible d'un point de vue juridique que la demanderesse reçoive un revenu d'emploi imposable ou des dividendes imposables. En conséquence, elle devrait recevoir un remboursement quant aux montants d'impôt payés sur son revenu d'emploi et sur les dividendes reçus de Vincent Enterprises. Elle soutenait que la question en litige consiste à savoir si le paragraphe 56(2) de la Loi peut être utilisé pour une double imposition parce que l'effet qu'a le rejet

de la demande de remboursement qu'elle a présentée est essentiellement une double imposition du même revenu. Elle soutenait que la politique officielle de l'ARC suivant le bulletin IT-440R2 intitulé « Transfert de droits sur le revenu » est qu'un revenu ne peut faire l'objet d'une double imposition et que l'auteur du transfert devrait inclure le montant dans son revenu lorsque le transfert n'est pas une tentative délibérée de fraude fiscale ou d'évitement fiscal. Elle soutenait que la Cour d'appel fédérale a conclu dans l'arrêt *Winter c. Canada*, [1991] 1 C.F. 585, que le paragraphe 56(2) est fondé sur la doctrine de la « recette présumée » et vise à couvrir des cas où un contribuable tente d'éviter de payer de l'impôt sur des fonds reçus à la suite d'une entente par laquelle une tierce partie reçoit le montant de l'avantage du contribuable.

Les observations écrites de la défenderesse

[10] La défenderesse soutenait que la norme de contrôle appropriée à l'égard d'une décision de nature discrétionnaire rendue par le ministre suivant le paragraphe 152(4.2) de la Loi est la décision raisonnable (*Lanno c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 D.T.C. 5245; *Gagné c. Canada (Procureur général)*, [2006] A.C.F. n° 1911). « [U]ne décision raisonnable n'est pas nécessairement une décision correcte, et l'application d'une disposition légale discrétionnaire à un ensemble particulier de faits peut donner lieu à plus d'une décision raisonnable » (*Tedford c. Canada (Procureur général)*, [2006] A.C.F. n° 1685, selon ce qui est cité dans *Maloshicky c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, [2005] A.C.F. n° 1203).

[11] La défenderesse soutenait, en appliquant la norme de la décision raisonnable à la décision du représentant du ministre, que ce dernier a examiné les faits et les circonstances de l'affaire et a décidé qu'un remboursement n'aurait pas été effectué si la demande présentée par la demanderesse avait été déposée au cours du processus habituel de cotisation. La défenderesse soutenait que le fait que l'époux de la demanderesse avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation et que le revenu tiré de Vincent Enterprises lui a été attribué ne change pas le fait que la demanderesse a reçu des dividendes et une rémunération de cette société. Elle soutenait en outre que le traitement fiscal applicable à la société et à l'époux de la demanderesse n'est aucunement pertinent quant au traitement fiscal applicable à la demanderesse.

[12] En ce qui concerne l'argument de la double imposition, la défenderesse soutenait que la nouvelle cotisation établie suivant le paragraphe 56(2) de la Loi n'entraîne pas une double imposition. Il n'y a une double imposition que si un même paiement est imposé à deux reprises dans les mains du même contribuable (*Jones c. R.* (1996), 96 DTC 6015, selon ce qui est cité dans *Perrault c. R.* (1978), 78 DTC 6272).

[13] Et finalement, la défenderesse soutenait que le remboursement demandé remontait à une période trop éloignée. La défenderesse a mentionné que le paragraphe 152(4.2) de la Loi ne permet pas au représentant du ministre de rembourser des montants d'impôt et des intérêts remontant à plus de 10 ans après la fin de l'année d'imposition. La première demande présentée par la demanderesse était datée du 30 juin 2003 et, par conséquent, le représentant du ministre n'aurait pas pu rembourser des montants d'impôt payés avant l'année d'imposition 1993. En outre, la défendresse

soutenait qu'il ne pouvait y avoir eu une double imposition pour quelque année antérieure à 1995 puisque l'époux de la demanderesse avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation seulement pour les années d'imposition de 1995 à 1998.

Analyse et décision

[14] **La première question en litige**

Quelle est la norme de contrôle appropriée?

La demanderesse soutenait que la norme de contrôle appropriée est la décision correcte étant donné que la question en cause est de nature juridique. La défenderesse soutenait que les tribunaux ont déjà décidé que la norme de contrôle appropriée à l'égard d'une décision discrétionnaire du ministre suivant le paragraphe 152(4.2) est la décision raisonnable (*Lanno*, précité; *Gagné*, précitée).

[15] Dans l'arrêt *Lanno*, précité, aux paragraphes 6 et 7, la Cour d'appel fédérale a effectué l'analyse suivante quant à la norme de contrôle applicable à une décision rendue par le ministre en application du paragraphe 152(4.2), également connu comme les « dispositions d'équité » :

[6] Les motifs énoncés dans *Hillier* n'incluent pas l'« analyse pragmatique et fonctionnelle » qui est décrite dans l'arrêt *Pushpanathan c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1998] 1 R.C.S. 982. Dans le contexte des décisions discrétionnaires prises en vertu des « dispositions d'équité », cette analyse obligerait à prendre en considération les facteurs suivants :

(1) Les dispositions d'équité ont été promulguées parce que le législateur a reconnu la nécessité d'accorder dispense de certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui peuvent

occasionner des difficultés excessives en raison de la complexité des lois fiscales et des questions procédurales qui entrent en jeu lorsque l'on conteste une cotisation d'impôt. L'octroi d'une dispense est une mesure discrétionnaire et ne peut être revendiqué de droit. Ce facteur dénoterait une norme de contrôle qui exige une retenue plus grande que la norme de la décision correcte.

(2) La décision en question ne peut pas être portée en appel, mais elle peut faire l'objet d'un contrôle judiciaire par la Cour fédérale et n'est pas protégée par une clause privative. La norme applicable serait celle de la décision raisonnable.

(3) La décision en question combine la détermination de faits et un examen de la politique d'administration fiscale, et parfois des questions de droit. L'expertise du décideur est indubitablement supérieure à celle des tribunaux pour ce qui est des questions qui relèvent de la politique d'administration fiscale. Son expertise n'est toutefois pas supérieure à celle des tribunaux pour ce qui est des questions de droit ou des conclusions de fait. La norme applicable serait celle de la décision raisonnable.

[7] À mon avis, aucun facteur pertinent n'indique que la norme de contrôle exige une retenue plus grande que la norme de la décision raisonnable. En toute déférence, je suis donc en désaccord avec les décisions de la Cour fédérale dans *Sharma* et *Cheng*, et je conclus qu'en l'espèce, comme dans l'arrêt *Hillier*, la norme de contrôle applicable est celle de la décision raisonnable. Comme la juge n'a pas appliqué cette norme à la décision faisant l'objet du contrôle, il est nécessaire que la Cour le fasse.

À mon avis, la même norme de contrôle devrait être appliquée dans la présente affaire. Dans l'affaire *Panchyshyn c. Canada (Agence du revenu du Canada)*, [2008] A.C.F. n° 1241, 2008 CF 996, la Cour a confirmé que la raisonnable demeure la norme de contrôle par suite de l'arrêt *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, [2008] 1 R.C.S. 190. Au paragraphe 62 de l'arrêt *Dunsmuir*, précité, la Cour suprême du Canada a déclaré que si les tribunaux ont déjà établi le degré de déférence devant être appliqué, alors il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse.

[16] La demanderesse soutenait que la question en cause était une question de droit portant sur l'interprétation du paragraphe 56(2), mais je ne partage pas son opinion. Le représentant du ministre, lorsqu'il a rendu sa décision, ne s'est pas simplement demandé si la nouvelle cotisation établie à l'endroit de l'époux de la demanderesse avait entraîné une double imposition. Le représentant du ministre, lorsqu'il rend une décision suivant le paragraphe 152(4.2), doit établir si les circonstances en cause requièrent l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire afin d'assurer l'équité. La norme de contrôle appropriée dans la présente affaire est la raisonnable.

[17] **La deuxième question en litige**

Le représentant du ministre a-t-il commis une erreur susceptible de contrôle lorsqu'il a décidé de ne pas exercer son pouvoir discrétionnaire?

La demanderesse soutenait que le représentant du ministre a commis une erreur du fait d'avoir décidé de ne pas exercer son pouvoir discrétionnaire parce que son rejet de la demande présentée par la demanderesse a entraîné une double imposition. La défenderesse soutenait que le représentant du ministre a examiné tous les éléments de preuve et a rendu une décision raisonnable compte tenu des faits de l'espèce.

[18] Le paragraphe 152(4.2) de la Loi est l'une des nombreuses dispositions qui forment ensemble ce qu'on désigne souvent comme les « dispositions d'équité » de la Loi. En vertu de ce paragraphe particulier, le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'accorder une dispense de

l'application de certaines dispositions de la Loi. Le paragraphe 152(4.2) est rédigé de la façon suivante :

152(4.2) Malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), pour déterminer, à un moment donné après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable à un contribuable — particulier, autre qu'une fiducie, ou fiducie testamentaire — pour une année d'imposition le remboursement auquel le contribuable a droit à ce moment pour l'année ou la réduction d'un montant payable par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie, le ministre peut, si le contribuable demande pareille détermination au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de cette année d'imposition, à la fois :

a) établir de nouvelles cotisations concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités payables par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie;

b) déterminer de nouveau l'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année ou qui est réputé, par le paragraphe 122.61(1), être un paiement en trop au titre des sommes dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année.

[19] Lorsqu'il s'est penché sur la question de savoir s'il devait ou non exercer son pouvoir discrétionnaire, le représentant du ministre a examiné les documents suivants :

- a) la première demande de la demanderesse datée du 30 juin 2003, et les motifs y contenus;
- b) la lettre de l'ARC datée du 26 septembre 2003, et les motifs y contenus;
- c) la lettre de la demanderesse datée du 11 novembre 2003, et les motifs y contenus;
- d) la lettre de l'ARC datée du 27 mai 2004, et les motifs y contenus;

- e) la deuxième demande de la demanderesse datée du 5 juillet 2004, et les motifs y contenus;
- f) la lettre de l'ARC datée du 27 août 2004, et les motifs y contenus;
- g) la lettre de la demanderesse datée du 31 janvier 2006, et les motifs y contenus;
- h) la lettre de la demanderesse datée du 3 février 2006, et les motifs y contenus;
- i) la note de service préparée par Anne McFadden, agente de l'ARC, le 8 mai 2007, portant sur le résumé à l'intention de la direction quant à l'examen administratif de l'ARC à l'égard de la demande fondée sur les dispositions d'équité;
- j) la note de service préparée par Anne McFadden, agente de l'ARC, le 25 juin 2007, et approuvée par lui-même le 28 juin 2007, portant sur la recommandation finale de l'ARC à l'égard de la demande fondée sur les dispositions d'équité de second niveau.

[20] Après avoir moi-même examiné en détail les documents, je suis convaincu que la décision du représentant du ministre était raisonnable. La preuve dont disposait le représentant du ministre incluait le rapport de recommandation en ce qui concerne l'équité résultant de la première demande présentée par la demanderesse. Dans ce rapport, des fonctionnaires de l'ARC ont traité des questions et des arguments soulevés par la demanderesse dans sa demande présentée à l'ARC et dans le présent contrôle judiciaire, en particulier de la question de la double imposition. Le rapport en question est rédigé en partie comme suit :

[TRADUCTION]

Il ne ressort pas de cet examen, selon ce que je constate, qu'il y a eu quelque double imposition comme le soutient la contribuable. Il n'y a

pas eu de façon certaine de double imposition de 1985 à 1994, et tout montant ayant fait l'objet d'une nouvelle cotisation de 1995 à 1998 a effectivement été annulé par la faillite. Je ne peux trouver aucun élément de preuve démontrant que les 4 millions de dollars détournés par M. Taylor ont même été imposés une fois ni que les impôts cotisés sur ce qui a été déclaré ont même été payés au ministère.

[21] Compte tenu de la preuve dont disposait le représentant du ministre, je suis convaincu qu'il pouvait décider de ne pas exercer son pouvoir discrétionnaire suivant le paragraphe 152(4.2) de la Loi. La décision est raisonnable et je ne vois aucun motif d'intervenir à cet égard. Je ne vais pas accueillir la demande de contrôle judiciaire sur ce motif.

[22] La demande de contrôle judiciaire est par conséquent rejetée avec dépens en faveur de la défenderesse.

JUGEMENT

[23] **LA COUR ORDONNE que** la demande de contrôle judiciaire soit rejetée avec dépens en faveur de la défenderesse.

« John A. O'Keefe »

Juge

Traduction certifiée conforme

Danièle Laberge, L.L.L.

ANNEXE

Dispositions légales pertinentes

Les dispositions légales pertinentes sont énoncées dans la présente section.

La *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), et modifications :

<p>56(2) Tout paiement ou transfert de biens fait, suivant les instructions ou avec l'accord d'un contribuable, à toute autre personne au profit du contribuable ou à titre d'avantage que le contribuable désirait voir accorder à l'autre personne — sauf la cession d'une partie d'une pension de retraite conformément à l'article 65.1 du <i>Régime de pensions du Canada</i> ou à une disposition comparable d'un régime provincial de pensions au sens de l'article 3 de cette loi ou d'un régime provincial de pensions visé par règlement — doit être inclus dans le calcul du revenu du contribuable dans la mesure où il le serait si ce paiement ou transfert avait été fait au contribuable.</p>	<p>56(2) A payment or transfer of property made pursuant to the direction of, or with the concurrence of, a taxpayer to some other person for the benefit of the taxpayer or as a benefit that the taxpayer desired to have conferred on the other person (other than by an assignment of any portion of a retirement pension pursuant to section 65.1 of the <i>Canada Pension Plan</i> or a comparable provision of a provincial pension plan as defined in section 3 of that Act or of a prescribed provincial pension plan) shall be included in computing the taxpayer's income to the extent that it would be if the payment or transfer had been made to the taxpayer.</p>
<p>[...]</p>	<p>...</p>
<p>152(4.2) Malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), pour déterminer, à un moment donné après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable à un contribuable — particulier, autre qu'une fiducie,</p>	<p>152(4.2) Notwithstanding subsections (4), (4.1) and (5), for the purpose of determining, at any time after the end of the normal reassessment period of a taxpayer who is an individual (other than a trust) or a</p>

ou fiducie testamentaire — pour une année d'imposition le remboursement auquel le contribuable a droit à ce moment pour l'année ou la réduction d'un montant payable par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie, le ministre peut, si le contribuable demande pareille détermination au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de cette année d'imposition, à la fois :

a) établir de nouvelles cotisations concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités payables par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie;

b) déterminer de nouveau l'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année ou qui est réputé, par le paragraphe 122.61(1), être un paiement en trop au titre des sommes dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année.

testamentary trust in respect of a taxation year, the amount of any refund to which the taxpayer is entitled at that time for the year, or a reduction of an amount payable under this Part by the taxpayer for the year, the Minister may, if the taxpayer makes an application for that determination on or before the day that is ten calendar years after the end of that taxation year,

(a) reassess tax, interest or penalties payable under this Part by the taxpayer in respect of that year; and

(b) redetermine the amount, if any, deemed by subsection 120(2) or (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) or (3), 127.1(1), 127.41(3) or 210.2(3) or (4) to be paid on account of the taxpayer's tax payable under this Part for the year or deemed by subsection 122.61(1) to be an overpayment on account of the taxpayer's liability under this Part for the year.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-1429-07

INTITULÉ : MARIANNE P. TAYLOR

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE DU CHEF DU CANADA
ET L'AGENCE DU REVENU DU CANADA

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 27 mai 2008

**MOTIFS DU JUGEMENT
ET JUGEMENT :** LE JUGE O'KEEFE

DATE DES MOTIFS : Le 25 novembre 2008

COMPARUTIONS :

John Mill POUR LA DEMANDERESSE

Nicolas Simard POUR LA DÉFENDERESSE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Mill Professional Corporation POUR LA DEMANDERESSE
Windsor (Ontario)

John H. Sims, c.r. POUR LA DÉFENDERESSE
Sous-procureur général du Canada