

Dossier : 2009-1029(IT)I

ENTRE :

LUDMILA ZIOBROWSKA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 27 janvier 2010 à Ottawa, Canada.

Devant : L'honorable juge Wyman W. Webb

Comparutions :

Pour l'appelante :

L'appelante elle-même

Avocate de l'intimée :

M^e Suzanie Chua

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2007 est accueilli et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, en tenant compte du fait que le revenu de l'appelante pour l'année 2007 doit être réduit d'un montant de 1 600 \$. L'appelante a droit aux dépens fixés à 750 \$.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3^e jour de février 2010.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 17^e jour d'avril 2010.

Espérance Mabushi, M.A.Trad. Jur.

Référence : 2010 CCI 64

Date : 20100203

Dossier : 2009-1029(IT)I

ENTRE :

LUDMILA ZIOBROWSKA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Webb

[1] La question en litige en l'espèce consiste à savoir si le montant de 1 600 \$ que l'appelante a reçu de son employeur en 2006 constitue un prêt qu'il faudrait inclure dans son revenu de 2007.

[2] L'appelante a commencé à travailler pour Statistique Canada le 4 décembre 2006¹. Elle travaillait 37,5 heures par semaine (du lundi au vendredi) et touchait un salaire de 18,50 \$ l'heure. Si elle avait reçu son chèque de paie en temps normal pour la période pendant laquelle elle avait travaillé au mois de décembre, elle n'aurait touché son salaire qu'en 2007. Toutefois, au lieu d'attendre le traitement de la paie, l'employeur de l'appelante a remis à cette dernière deux chèques en 2006 - un de 700 \$ et un autre de 900 \$. L'appelante a encaissé les deux chèques en 2006 et les montants ont été déposés sur son compte bancaire.

[3] La période mentionnée sur le premier chèque (de 700 \$) était du 4 décembre 2006 au 13 décembre 2006. Il y avait huit jours ouvrables au cours

¹ Je prends connaissance d'office du fait que le 4 décembre aurait été un lundi.

de cette période et $8 \text{ jours} \times 7,5 \text{ heures / jour} \times 18,50 \text{ \$ / heure} = 1\ 110 \text{ \$}$. La période mentionnée sur le deuxième chèque (de 900 \$) était du 14 décembre 2006 au 27 décembre 2006. Ce chèque a été encaissé le 22 décembre 2006 et par conséquent il semble qu'il a été remis à l'appelante le 22 décembre 2006. Il y avait sept jours ouvrables au cours de la période allant du 14 décembre au 22 décembre (inclusivement) et $7 \text{ jours} \times 7,5 \text{ heures / jour} \times 18,50 \text{ \$ / heure} = 971,25 \text{ \$}$. Il semble clair que les montants qu'elle a reçus en 2006 n'étaient pas supérieurs au montant auquel elle avait droit, compte tenu des heures qu'elle avait travaillées avant l'émission des chèques en sa faveur².

[4] Les chèques portaient la mention que les montants étaient des [TRADUCTION] « avances sur salaire ». C'est en 2007 que l'employeur de l'appelante a commencé à rémunérer cette dernière dans le cadre du processus normal de paie. Le salaire de l'appelante pour la période commençant le 4 décembre 2006 était inclus dans son premier chèque de paie en 2007. Étant donné que l'appelante avait déjà reçu 1 600 \$ pour le travail qu'elle avait accompli au mois de décembre 2006, ce montant a été retenu sur ses chèques de paie en 2007 (réparti sur plusieurs chèques de paie).

[5] Le paragraphe 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») prévoit ce qui suit :

5. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, tiré d'une charge ou d'un emploi est le traitement, le salaire et toute autre rémunération, y compris les gratifications, que le contribuable a reçus au cours de l'année.

[6] L'intimée soutient que les deux chèques que l'employeur a faits à l'appelante en 2006 (pour 700 \$ et 900 \$) et que cette dernière a reçus en 2006 ne représentaient pas une rémunération mais constituaient un prêt que l'employeur lui avait consenti. Par conséquent, le montant de tels chèques ne devrait être inclus dans le revenu de l'appelante qu'en 2007, lorsque ces montants ont été retenus sur les chèques de paie émis en faveur de l'appelante. L'employeur de l'appelante n'a pas établi de feuillet T4 pour 2006 au sujet du montant de 1 600 \$, mais a inclus ce dernier dans le feuillet T4 établi pour 2007. La position de l'intimée selon laquelle ces montants ne pouvaient pas représenter une rémunération était en partie fondée

² Même si le second chèque avait été remis le 21 décembre, du moment que le premier chèque comportait un montant de 400 \$ de moins que le montant auquel elle avait droit, le total des deux chèques aurait toujours été inférieur au montant qu'elle avait gagné avant de recevoir les chèques.

sur le fait que ces montants étaient en chiffres ronds (700 \$ et 900 \$) et, s'ils avaient constitué une rémunération, alors ils n'auraient pas été exactement de 700 \$ et de 900 \$ une fois les retenues à la source effectuées. Toutefois, le fait que les montants étaient de 700 \$ et de 900 \$ veut tout simplement dire que s'ils avaient représenté une rémunération, l'employeur avait omis d'effectuer les retenues à la source exigées. La question de savoir si les montants représentaient une rémunération ne peut simplement pas se ramener à celle de savoir si les montants étaient en chiffres ronds.

[7] L'appelante soutient qu'elle a travaillé en 2006 et qu'elle a été rémunérée en 2006, et que par conséquent, le montant de 1 600 \$ devrait être inclus dans son revenu de 2006 et non dans celui de 2007. Dans sa déclaration de revenu de 2006, l'appelante a indiqué que son revenu d'emploi était de 26 860 \$³, ce qui représente 2 985 \$ de plus que le revenu d'emploi figurant dans ses feuillets T4. Cette différence de 2 985 \$ comportait le montant de 1 600 \$ en litige dans le présent appel. Étant donné que son revenu d'emploi, compte tenu de ses feuillets T4, était seulement de 23 875 \$, une cotisation a été établie à son égard pour l'année 2006 en fonction du revenu de 23 875 \$ indiqué sur ses feuillets T4.

[8] Il semble clair que l'employeur a considéré les [TRADUCTION] « avances sur salaire » comme un prêt puisqu'aucune retenue à la source n'a été effectuée relativement aux paiements faits en 2006, et étant donné que l'appelante a effectivement été rémunérée deux fois pour son travail du mois de décembre 2006 (le « trop-perçu » ayant été déduit des chèques de paie ultérieurs). De plus, les feuillets T4 établis par l'employeur correspondent au fait qu'il a considéré le montant de 1 600 \$ comme un prêt puisqu'aucun feuillet T4 n'a été établi pour 2006 et que le feuillet T4 établi pour 2007 comprenait le montant de 1 600 \$ que l'appelante avait reçu en 2006.

[9] La thèse de l'intimée semble tenir au fait que le revenu d'emploi est établi en examinant simplement les feuillets T4 établis par l'employeur. L'intimée soutient que puisque le montant de 1 600 \$ ne figurait sur aucun feuillet T4 établi par l'employeur pour 2006, mais qu'il figurait sur le feuillet T4 établi pour 2007, il doit constituer un revenu pour l'année 2007.

[10] Dans *Merchant c. La Reine*, 2009 CCI 31, [2009] 2 C.T.C. 2174, 2009 DTC 1054, la question en litige était de savoir si certaines sommes reçues par

³ L'appelante avait plus d'un employeur en 2006.

l'employé qui étaient indiquées comme des « avances » devraient être incluses dans le revenu de l'employé dans l'année au cours de laquelle de telles « avances » avaient fait l'objet d'une renonciation. Les « avances » étaient inscrites comme des prêts dans les documents comptables de l'employeur. Dans cette affaire, les chèques étaient appelés des « chèques SRS⁴ » et j'ai fait les observations suivantes :

[8] Rien n'indique que les chèques SRS correspondaient à des avances sur le revenu futur que l'appelant gagnerait à l'égard de services qu'il devait fournir après avoir reçu les chèques. Les montants de plusieurs des chèques SRS étaient à peu près les mêmes que la rémunération nette que l'appelant recevait lorsque des retenues à la source étaient effectuées.

[9] Dans les documents comptables de CSM, des sommes équivalant à chacun des chèques SRS étaient considérées comme des prêts consentis à l'appelant. Ainsi, le compte de prêts aux actionnaires de l'appelant — désigné comme tel même si l'appelant n'était pas un actionnaire — indique que le montant de chaque chèque SRS était ajouté à la somme que l'appelant devait verser à CSM. En 1998 et 1999, une partie de cette somme a été convertie en salaire et déduite de la somme que l'appelant devait rembourser à CSM. Les retenues à la source n'étaient pas inscrites au compte de prêts aux actionnaires, car il ne s'agissait pas de sommes versées à l'appelant.

[10] L'intimée soutient que les documents comptables de CSM représentent fidèlement le fait que les chèques SRS correspondaient à des prêts consentis par CSM à l'appelant, et que le montant de chaque chèque SRS avait été ajouté à juste titre à la somme que l'appelant devait rembourser à CSM. Selon l'appelant, les documents comptables de CSM ne reflètent pas fidèlement la réalité; l'appelant a soutenu que les chèques SRS ne correspondaient pas à des prêts qu'il devait rembourser à CSM, mais plutôt à une partie de la rémunération que celle-ci lui versait.

[11] Dans *Trudel-Leblanc c. La Reine*, 2003 DTC 257, [2005] 2 C.T.C. 2361, 2003 CCI 7, le juge Tardif s'est exprimé de la sorte :

[27] Je doute fortement que les comptables aient expliqué les conséquences de la constitution de la corporation. Trop souvent, certains professionnels de la comptabilité et fiscalité ont tendance à assumer que les faits devront être façonnés par les entrées comptables alors qu'en réalité, les chiffres doivent refléter les faits et non l'inverse.

⁴ SRS – sans retenues à la source.

[12] Dans *VanNieuwkerk c. La Reine*, 2003 CCI 670, [2004] 1 C.T.C. 2577, le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) a affirmé ce qui suit :

[6] [...] Cette cour a eu maintes fois l'occasion de dire que les écritures comptables ne créent pas la réalité. Elles ne font que refléter la réalité. Il doit y avoir une réalité sous-jacente pouvant exister indépendamment des écritures comptables. [...]

[13] Les écritures comptables ne déterminent pas les conséquences fiscales. C'est la réalité sous-jacente qui est pertinente : il faut donc la découvrir. À mon avis, les faits en cause peuvent recevoir trois interprétations :

- a) les chèques SRS ont été faits à l'appelant par CSM à titre de prêts que l'appelant devait rembourser à partir de n'importe quelle source;
- b) les chèques SRS ont été faits à l'appelant par CSM à titre de prêts qui devaient être remboursés par l'appelant à partir du salaire ou des « primes » que CSM allait lui verser par la suite (et uniquement à partir du salaire ou des primes);
- c) les chèques SRS faits à l'appelant par CSM faisaient partie de la rémunération que celle-ci versait à l'appelant et ne correspondaient pas à des prêts ou à des avances.

[...]

[22] Dans les cas où un paiement est fait à un employé par chèque ou au comptant pour des services rendus et que la transaction est qualifiée de prêt ou d'avance, mais que, dans les faits, l'employé est seulement tenu de rembourser la somme, sans intérêts, à même le salaire ou les « primes » versés ultérieurement par l'employeur, je suis d'avis que la somme ainsi reçue par l'employé constitue en fait une rémunération plutôt qu'un prêt. Dans un tel cas, les parties n'ont pas réellement l'intention de voir l'employé rembourser la somme reçue à partir d'une autre source que les « paiements » futurs que l'employeur doit lui verser.

[...]

[24] S'il faut inclure les avances sur le salaire dans le revenu d'un contribuable même si ces avances doivent seulement être remboursées au moyen du salaire futur du contribuable, il faut alors inclure dans le revenu du contribuable, au moment de leur réception, les avances sur rémunération pour services rendus qui devront seulement être remboursées à même le salaire ou les « primes » versés ultérieurement par l'employeur. La véritable nature de ces « avances » est celle d'une rémunération pour services rendus. En l'espèce, je conclus que les chèques SRS ont tous été faits relativement à des services qui avaient déjà été rendus.

[...]

[26] La troisième interprétation que l'on pourrait donner aux faits veut que les chèques SRS faisaient partie de la rémunération versée à l'appelant par CSM et qu'ils ne correspondaient donc pas à des prêts ou à des avances. Cette dernière interprétation mènerait au même résultat que la deuxième : aucune somme ne serait incluse dans le revenu de l'appelant pour 2000 relativement à des avantages au titre des intérêts, et aucune somme ne serait incluse dans le revenu de l'appelant pour 2001 relativement à la supposée renonciation à une créance. Les sommes en cause seraient plutôt incluses dans le revenu de l'appelant pour les années où elles ont été reçues.

[11] Les feuillets T4 établis par l'employeur de l'appelante seraient fondés sur les documents comptables de l'employeur et indiqueraient les écritures dans ces documents. J'avais fait la déclaration suivante dans l'affaire *Merchant* :

Les écritures comptables ne déterminent pas les conséquences fiscales. C'est la réalité sous-jacente qui est pertinente : il faut donc la découvrir.

[12] En l'espèce, l'appelante a reçu un courriel daté du 1^{er} février 2007 de la part de Maryse Cétoute, conseillère en rémunération et en avantages sociaux à Statistique Canada. Elle y déclarait ce qui suit :

[TRADUCTION]

Nous portons à votre connaissance que les avances sur salaire que vous avez reçues avant le versement de votre salaire au moyen du Système régional de paie ne seront pas retenues sur votre première paie. Cette paie comportera tout le reste du salaire qui vous est dû depuis le 04/12/2006 jusqu'au 24/01/2007. Les avances reçues seront retenues sur les périodes de paie régulières suivantes : du 08/02/2007 au 21/02/2007, du 22/02/2007 au 07/03/2007, du 08/03/2007 au 21/03/2007, du 22/03/2007 au 04/04/2007 et du 05/04/2007 au 18/04/2007. Ces retenues seront d'environ 680 \$ pour chaque paie régulière.

[13] Le montant était de 680 \$ par paie parce que l'appelante avait aussi reçu des chèques au mois de janvier 2007 sur lesquels il était mentionné qu'il s'agissait des avances sur salaire. Il est clair à mon avis que l'appelante avait droit au montant de 1 600 \$ qu'elle a reçu en 2006 pour des services rendus et que son employeur aurait pu le déduire du premier chèque de paie émis par le système de rémunération régulier. Le fait que le montant a été déduit des chèques de paie ultérieurs ne change rien au fait que l'appelante a travaillé en 2006 et qu'elle a été rémunérée en 2006. Il me semble que le montant de 1 600 \$ ne constituait pas un prêt mais bien une rémunération que l'appelante a gagnée et reçue pour des services rendus, quoiqu'elle l'ait obtenue plus tôt que si elle avait été rémunérée au moyen du système de rémunération régulier. Son premier chèque de paie émis par le système de rémunération régulier aurait dû être le solde auquel elle avait droit pour l'année 2006. Le prêt a été consenti en 2007 lorsqu'elle a reçu un chèque (ou des chèques) pour le montant total de sa rémunération de 2006 compte non tenu du fait qu'elle avait déjà reçu 1 600 \$ pour le travail accompli en 2006. Elle a reçu 1 600 \$ de plus qu'elle n'aurait dû, au moyen des chèques émis en 2007, avant l'émission du chèque couvrant la période du 08/02/2007 au 21/02/2007, puisqu'elle avait déjà reçu 1 600 \$ en 2006 pour le travail accompli au cours de cette année. Le montant de 1 600 \$ n'aurait pas du être inclus dans le revenu de 2007 mais dans celui de 2006, comme l'appelante avait essayé de le faire dans sa déclaration de revenu de 2006.

[14] Le fait de conclure que le montant ne devrait être inclus dans le revenu de l'appelante qu'à partir de 2007 pourrait conduire à d'autres ententes d'échelonnement ainsi que nous l'avons expliqué dans l'affaire *Merchant*. Si l'employeur n'avait payé le montant total de 2006 qu'au cours d'une année ultérieure (par exemple 2010) et qu'il avait alors déduit de ce montant total la somme de 1 600 \$ que l'appelante avait reçue auparavant, l'intimée soutiendrait-elle toujours que la somme de 1 600 \$ ne devrait être incluse dans le revenu qu'en 2010 pourvu que les feuillets T4 mentionnent que cette somme constitue un revenu de 2010? Il me semble que tel ne devrait pas être le résultat. En l'espèce, il s'agit d'un revenu de 2006 puisque la somme a été reçue en 2006 pour un travail accompli en 2006.

[15] Compte tenu du fait que le présent appel ne concerne que la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelante pour l'année 2007, le jugement ne portera que sur la nouvelle cotisation de cette année. L'appel est accueilli et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, en tenant compte du fait que le revenu d'emploi de l'appelante pour l'année 2007 doit être réduit d'un montant de 1 600 \$. L'appelante a droit aux dépens fixés à 750 \$.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3^e jour de février 2010.

« Wyman W. Webb »

Juge Webb

Traduction certifiée conforme
ce 17^e jour d'avril 2010.

Espérance Mabushi, M.A.Trad.Jur.

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 64

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-1029(IT)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : LUDMILA ZIOBROWSKA
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa, Canada

DATE DE L'AUDIENCE : Le 27 janvier 2010

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

DATE DU JUGEMENT : Le 3 février 2010

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : L'appelante elle-même
Avocat de l'intimée : M^e Suzanie Chua

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :
Cabinet :

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada