

Référence : 2012CCI313

Date : 20120904

Dossier : 2012-507(IT)I

ENTRE :

ROBERT ELWOOD,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

(Révisés à partir de la transcription des motifs de jugement rendus oralement à l'audience le 6 juillet 2012, à Toronto (Ontario).)

La juge Campbell

[1] Merci aux avocats des parties d'être revenus ce matin. Qu'il soit consigné au dossier que je rends les présents motifs oralement dans le cadre de l'appel interjeté par Robert Elwood, que j'ai entendu hier.

[2] L'appelant demande une déduction en application de l'alinéa 8(1)g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour des repas qu'il a consommés dans l'exercice de ses fonctions de pilote d'Air Canada. L'appel porte sur l'année d'imposition 2010. L'appelant a demandé à déduire de son revenu un montant de 3 264 \$ au titre des dépenses qu'il a supportées pour ces repas.

[3] M. Elwood est atteint d'une maladie appelée hémochromatose, qui exige qu'il consomme des aliments à teneur réduite en fer. Air Canada n'a pas été en mesure de lui fournir des repas adaptés à son état en 2010, mais elle a récemment commencé à le faire. Par conséquent, en 2010, l'appelant a trouvé d'autres solutions pour ses repas afin de s'assurer qu'il répondait à ces exigences nutritionnelles en vue de maîtriser la maladie et de préserver sa santé. Il cherche à obtenir la déduction des frais payés pour

les repas spéciaux qu'il doit se procurer lorsqu'il voyage dans l'exercice de ses fonctions de pilote pour le compte de son employeur, Air Canada.

[4] Pour les vols d'une durée supérieure à quatre heures, des repas sont fournis à l'équipage, y compris aux pilotes. Toutefois, en 2010, n'ayant pas eu son mot à dire quant au contenu de ces repas, l'appelant n'a pas pu les manger du fait de sa maladie. Par conséquent, l'appelant a soit acheté des repas adaptés, soit apporté ses propres aliments de la maison. Il reçoit également le remboursement, sur une base journalière, des frais de repas et de logement qu'il doit payer quand il fait des escales à l'extérieur de sa ville d'attache de Toronto. Il n'a formulé aucune demande de déduction à l'égard de ces frais de repas.

[5] Lors du contre-interrogatoire, l'appelant a déclaré qu'il ne pourrait pas consommer une partie des aliments compris dans les repas fournis par Air Canada parce que ces aliments sont enrichis en fer, substance qu'il doit éviter d'ingérer pour limiter l'absorption excessive de fer par son organisme. Il a cité en exemple les céréales de petit déjeuner enrichies servies dans les petits déjeuners d'Air Canada. Quand on lui a demandé pourquoi il ne pouvait pas manger un repas végétarien, l'appelant a répondu que ces repas étaient généralement adaptés à son état, mais qu'il se pouvait qu'il n'y ait pas toujours accès en vol. Il peut manger les fruits, les yaourts, le poulet et le poisson servis avec les repas ordinaires d'Air Canada, mais il ne peut pas consommer le plat principal s'il est accompagné de pâtes ou de riz, étant donné que de tels accompagnements pourraient être enrichis en fer.

[6] À l'origine, dans son avis d'appel, l'appelant avait demandé une déduction pour frais médicaux en se fondant sur le fait que la maladie cœliaque présentait des similitudes avec sa propre maladie. Il a toutefois abandonné cet argument au début de l'audience. Au lieu de cela, l'appelant souhaite déduire de son revenu les frais qu'il a payés pour les repas qu'il a pris en vol, en application de l'alinéa 8(1)g) de la Loi. Cette disposition permet aux employés des entreprises de transport de déduire de leur revenu les frais de repas et de logement que leur employeur ne leur rembourse pas. L'appelant s'appuie sur la décision *Kasaboski et al. c Canada*, 2005 D.T.C. 846, 2005 CCI 356, et plus particulièrement sur les commentaires que le juge Bowie a formulés au paragraphe 9. Il a prétendu qu'en application de l'alinéa 8(1)g), il serait encore en droit de demander la déduction en question, et ce, malgré le fait qu'il n'a pas demandé la déduction de ses frais de logement.

[7] L'argument principal de l'intimée est que l'appelant ne supporte pas de frais de repas et de logement étant donné que les repas qu'il a pris en vol ne sont pas liés aux dépenses de logement. En se fondant sur la décision *Crawford, et al. v. Canada*,

2003 D.T.C. 5417, 2003 CAF 251, l'intimée soutient qu'il faut interpréter de façon conjonctive la conjonction « et » telle qu'elle est employée dans la disposition en cause, ce qui signifie que les deux types de dépense doivent avoir été supportées pendant un déplacement.

[8] L'alinéa 8(1)g) prévoit un allégement fiscal pour les travailleurs de l'industrie du transport que les fonctions obligent régulièrement à voyager à l'extérieur de leur municipalité. La disposition est ainsi rédigée :

8(1) Éléments déductibles. Sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

[...]

g) Employés des entreprises de transport - lorsque le contribuable a été employé par une personne dont la principale activité d'entreprise était le transport de voyageurs, de marchandises, ou de voyageurs et marchandises et que les fonctions de son emploi l'obligeaient régulièrement :

(i) d'une part, à voyager à l'extérieur de la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de son employeur où il devait se présenter pour son travail, et, le cas échéant, hors de la région métropolitaine où était situé cet établissement, dans des véhicules utilisés par l'employeur pour transporter les voyageurs ou marchandises,

(ii) d'autre part, pendant qu'il était ainsi absent de cette municipalité et région métropolitaine, à engager des frais pour ses repas et son logement,

les sommes qu'il a ainsi déboursées au cours de l'année, dans la mesure où il n'a pas le droit d'être remboursé à cet égard;

[9] Pour que les dispositions de l'alinéa 8(1)g) s'appliquent, les conditions suivantes doivent être réunies : 1) La principale activité d'entreprise de l'employeur doit être le transport de voyageurs, de marchandises ou une combinaison de voyageurs et de marchandises. 2) Les fonctions de l'emploi du contribuable l'obligent régulièrement à voyager à l'extérieur de la municipalité dans laquelle est situé l'établissement de son employeur, où il doit se présenter pour son travail. 3) Le contribuable doit voyager dans des véhicules utilisés par l'employeur pour transporter les voyageurs ou les marchandises. 4) Les fonctions de l'emploi du contribuable l'obligent régulièrement à voyager à l'extérieur de la région

métropolitaine, le cas échéant, dans laquelle est situé l'établissement de son employeur, où il doit se présenter pour son travail. 5) Enfin, les fonctions de l'emploi du contribuable l'obligent régulièrement à engager des frais pour ses repas et son logement pendant qu'il est ainsi absent de cette municipalité et de cette région métropolitaine. Si ces conditions sont réunies, un contribuable peut déduire de son revenu les dépenses qu'il a engagées dans la mesure où elles ne lui ont pas été remboursées et où il n'a pas droit par ailleurs au remboursement de ces mêmes dépenses.

[10] La plupart des déductions pour frais de repas prévues par la Loi sont limitées par l'article 67.1 à 50 % de la moins élevée des sommes suivantes : la somme dépensée ou la somme raisonnable dans les circonstances. Dans la décision *Derrien v Minister of National Revenue*, 80 D.T.C. 1751, rendue en 1980, le juge Bonner a examiné le contexte législatif global ainsi que la formulation de l'alinéa 8(1)g). À la page 1753, il s'est ainsi exprimé :

Selon moi, la solution ressort d'elle-même lorsque l'alinéa 8(1)g) est lu à la lumière des autres dispositions. Dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les déductions du traitement ou du salaire dans le calcul du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi sont envisagées, en général, de façon restrictive. À cet égard, il faut se reporter au paragraphe 8(2) de la Loi. Il ne faudrait pas penser que les exceptions prévues au paragraphe 8(1) sont arbitraires. L'exception prévue pour les employés des entreprises de transport à l'alinéa 8(1)g) reconnaît que la nature du travail oblige souvent les employés à s'éloigner beaucoup de la région où ils vivent et se présentent pour travailler. Ces voyages imposent des frais pour les repas et le logement que ne supporte pas le travailleur ordinaire qui, la plupart du temps du moins, peut dormir et manger chez lui. La réserve apportée par l'expression « pendant qu'il était ainsi absent » et l'emploi du terme « et » dans l'expression « frais pour ses repas et son logement » tendent à appuyer cette conclusion. Pour le travailleur ordinaire, les frais de nourriture et de logement sont des dépenses personnelles. Pour un employé d'une entreprise de transport, ces frais, qu'il doit engager dans le cours de ses fonctions, sont reliés beaucoup plus directement au gain du revenu.

[11] Au paragraphe 1 des motifs qu'elle a rendus dans l'arrêt **Renko**, la Cour d'appel fédérale a interprété l'alinéa 8(1)g) de la manière suivante :

[1] [...] Compte tenu du contexte de l'alinéa 8(1)g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui exige que les employés soient absents de leur municipalité ou région métropolitaine, il faut nécessairement interpréter de façon conjonctive l'expression « repas et [...] logement ». La déduction envisagée n'est possible que lorsque des frais ont été engagés à la fois pour des repas et pour un logement.

[12] Dans la décision *Kasaboski*, des camionneurs voyageaient loin de leur domicile, pendant des périodes de deux semaines, dans un camion qui appartenait à leur employeur. Ils emportaient leurs repas pour la route mais n'étaient pas remboursés. Ils dormaient sur la couchette du camion et prenaient leurs douches dans des relais routiers. Étant donné qu'ils ne payaient pas de frais de logement, et que par conséquent ils ne payaient pas de frais de repas et de logement, le ministre du Revenu national a rejeté leur demande de déduction.

[13] Le juge Bowie a accueilli l'appel des camionneurs, et, au paragraphe 9 de son jugement, il s'est penché sur la décision et les motifs qu'il a rendus dans l'affaire *Crawford*. Ce paragraphe est long. Il est ainsi rédigé :

[9] M. Penney a soutenu qu'étant donné la façon dont est formulé l'alinéa 8(1)g), il ne peut y avoir de demande de déduction pour des frais de repas sans demande concomitante de déduction pour des dépenses de logement. Il se fonde sur ma décision dans la cause *Crawford v. the Queen*. Dans cette cause, quatre employés de la société B.C. Ferries soutenaient avoir le droit de déduire des montants pour les repas qu'ils devaient prendre pendant leur travail à l'extérieur de la municipalité où ils se présentaient pour le travail. Ils travaillaient sur des traversiers faisant traverser à des passagers le détroit de Georgie, ou du moins une partie de celui-ci. Aucun d'entre eux n'était tenu de passer la nuit ailleurs qu'à la maison dans le cadre de son emploi, même si certains d'entre eux faisaient d'assez longues journées. Dans ce contexte, j'ai conclu que, selon l'alinéa 8(1)g), ils n'avaient pas droit à une déduction relative à leurs repas, et cette décision a été confirmée par la Cour d'appel fédérale, dont les motifs de jugement se terminent par la phrase suivante :

La déduction envisagée n'est possible que lorsque des frais ont été engagés à la fois pour des repas et pour un logement.

Les faits de cette cause sont sensiblement différents de ceux de la présente cause. Les contribuables dans la cause *Crawford* ne passaient pas la nuit ailleurs qu'à la maison, alors que les appelants dans la présente cause sont à l'extérieur pendant des semaines à la fois. Le fait qu'une routière dorme dans son véhicule plutôt que dans un logement payé ne change rien au fait qu'il lui est impossible de prendre des repas à la maison pendant le voyage, ce qui l'oblige à engager des dépenses pour des repas au restaurant. Il est clair que le but de la formulation de l'alinéa 8(1)g) est de limiter la déduction pour frais de repas aux personnes que le travail oblige à passer la nuit ailleurs qu'à la maison. Par conséquent, l'expression « [...] obligeaient [...] à engager des frais pour ses repas et son logement », interprétée conformément à son but, est respectée lorsque le contribuable doit manger et dormir ailleurs qu'à la maison, et doit faire des dépenses pour l'une ou l'autre de ces fins. De toute manière, les contribuables en question devaient faire des dépenses pour le logement. Selon leur

témoignage, lorsque leur camion était en réparation, ils restaient dans un motel, et l'employeur les remboursait pour cela. Même l'interprétation la plus littérale de l'alinéa 8(1)g) n'exige pas que le contribuable assume le coût du logement pour que ce coût soit admissible à titre de somme déboursée pour le logement que le contribuable devait assumer; les derniers mots de la disposition limitent la déduction aux montants à l'égard desquels le contribuable n'a pas le droit d'être remboursé, mais il s'agit néanmoins de sommes qu'il a dû déboursier, même s'il en a depuis lors recouvré le montant. Il y avait également des preuves que les appelants ont, en de rares occasions, payé pour un motel eux-mêmes, même s'ils ne pouvaient recouvrer ces coûts auprès de la société TransX. La Loi n'exige pas expressément qu'une déduction soit demandée à l'égard d'une somme déboursée pour le logement pour chaque jour où une somme déboursée pour des repas est déduite. Enfin, les demandes de déduction relatives à l'utilisation de douches, dont je traiterai sous peu, sont des demandes récurrentes se rapportant à des sommes déboursées pour le logement; voir *Hiscoe v. The Queen*.

[14] Le juge Bowie explique que la conjonction « et » telle qu'elle est employée à l'alinéa 8(1)g) vise à limiter l'octroi de la déduction pour frais de repas aux employés des entreprises de transport qui doivent manger et passer la nuit à l'extérieur de leur domicile. Un contribuable a droit à cette déduction même s'il a déjà reçu un certain remboursement parce que l'alinéa 8(1)g) fait référence à la déduction uniquement pour la partie des frais qui n'est pas remboursée. Enfin, le juge Bowie a déclaré que les frais payés pour l'utilisation des douches des relais routiers constituaient une dépense de logement et il a fondé sa conclusion sur la définition qu'il a donnée du terme « logement » dans la décision *Hiscoe c La Reine*, 2002 D.T.C. 3894, [2002] A.C.I. n° 435.

[15] L'avocat de l'appelant m'a renvoyée à la position administrative adoptée par l'ARC, énoncée dans la circulaire d'information IC73-21R9. Aux termes de cette circulaire, l'ARC est prête à accorder une déduction pour les frais de repas seulement, dans la mesure où le contribuable a utilisé d'autres installations que l'hébergement commercial, comme une cabine couchette pour un camionneur, et elle accorde une déduction pour un repas lorsqu'un voyage de dix heures ou moins est prévu.

[16] Le paragraphe 8 de cette circulaire aborde la question des aliments apportés de la maison au travail. Il prévoit que le coût d'un repas ne peut faire l'objet d'une déduction que si le contribuable a payé ce repas; les aliments apportés de la maison au travail ne seraient ainsi pas admissibles. Cette politique semble sous-entendre que les « repas » et les « aliments apportés de la maison » renvoient à deux concepts distincts, les repas étant préparés dans un restaurant.

[17] Je ne souscris pas au principe d'une distinction aussi fine et je crois tout simplement qu'une telle distinction serait erronée. Le bon sens veut qu'un repas demeure un repas, peu importe qu'il ait été préparé au restaurant ou ailleurs. En fait, Le *Oxford Dictionary* définit le mot « *lunch* » de la manière suivante : [TRADUCTION] « Repas léger pris à n'importe quel moment de la journée ». Par conséquent, si un repas (« *lunch* ») a été préparé pendant un voyage, les dépenses y afférentes pourraient être admissibles en application de l'alinéa 8(1)g).

[18] Je souscris à la prétention de l'intimée selon laquelle la conjonction « et » doit être interprétée de manière conjonctive dans le contexte de l'alinéa 8(1)g). La Cour d'appel fédérale a adhéré à cette interprétation dans la décision *Crawford*, interprétation qui est tout simplement conforme au bon sens et au sens ordinaire du libellé.

[19] Cependant, l'argument de l'avocate de l'intimée est peu convaincant lorsqu'elle prétend que les repas doivent être associés d'une manière ou d'une autre au logement. La Loi ne prévoit pas pareille exigence. Le juge Bowie a rejeté une telle position au paragraphe 9 de la décision *Kasaboski*, en déclarant :

[9] [...] La Loi n'exige pas expressément qu'une déduction soit demandée à l'égard d'une somme déboursée pour le logement pour chaque jour où une somme déboursée pour des repas est déduite.

[20] Pour obtenir une déduction en application de l'alinéa 8(1)g), le contribuable n'a pas l'obligation d'établir un lien entre les dépenses qu'il a supportées pour ses repas et celles qu'il a supportées pour son logement. Pour dire les choses clairement, pour avoir droit à une déduction, l'employé n'a qu'à montrer qu'il a payé des frais de repas et de logement. Par conséquent, en application de l'alinéa 8(1)g), si un employeur ne rembourse que les frais de repas ou que les frais de logement, le contribuable a droit à une déduction pour les frais de repas ou de logement qui ne lui ont pas été remboursés. Une fois encore, on exige seulement du contribuable qu'il ait engagé des frais de repas et de logement.

[21] Par exemple, si un employé reçoit le remboursement de ses frais de logement, mais pas celui de ses frais de repas, l'alinéa 8(1)g) permet à cet employé de déduire de son revenu les frais de repas qui ne lui ont pas été remboursés. En théorie, un employé peut avoir droit à la déduction prévue par l'alinéa 8(1)g) sans que se pose la question du remboursement complet de ses frais.

[22] Toutefois, quand j'examine la question du lieu physique où l'appelant a payé ses frais de repas, je constate que cela ne tire pas ce dernier d'embarras dans le contexte du présent appel. L'alinéa 8(1)g) n'exige pas des contribuables qu'ils mangent pendant qu'ils voyagent, mais seulement qu'ils paient des frais de repas pendant qu'ils voyagent.

[23] J'accepte le fait que l'appelant a payé des frais de repas; j'accepte également le fait que les aliments emportés avec soi peuvent constituer un repas, contrairement aux énoncés de politique de l'ARC, et qu'il n'existe pas d'exigence particulière voulant que la nourriture ait été préparée dans un restaurant pour qu'elle puisse être considérée comme un repas, même pendant un voyage. Toutefois, dans le contexte du présent appel, l'alinéa 8(1)g) impose deux conditions importantes : avoir payé des frais de repas et avoir payé ces frais pendant un voyage.

[24] Si l'appelant apporte de la nourriture à bord d'un vol depuis la municipalité ou la région métropolitaine dans laquelle il réside, il n'a pas payé ces frais pendant qu'il était absent de la municipalité. Il s'agit d'une condition importante dans le contexte du présent appel.

[25] En théorie, l'appelant pourrait loger à l'hôtel pendant ses voyages, acheter des aliments à l'épicerie, les préparer avant de prendre l'avion, les emporter à bord, les manger pendant le vol et toujours avoir droit à la déduction. Cela s'explique par le fait qu'il aurait fait ces dépenses à l'extérieur de sa municipalité ou région métropolitaine. Le lieu où les aliments sont consommés n'entre pas en ligne de compte pour l'obtention de la déduction en cause. L'appelant pourrait obtenir une déduction pour des repas achetés au restaurant avant un vol pendant un voyage si son employeur ne les lui a pas remboursés et aussi pour un repas acheté dans une épicerie pendant un voyage.

[26] Je ne dispose toutefois pas des preuves nécessaires à l'établissement d'une distinction ou à la poursuite d'une analyse sur la question des repas achetés au restaurant ou à l'épicerie pendant un voyage par opposition aux frais afférents aux aliments préparés à la maison et apportés au travail. Si je disposais de telles preuves, j'accueillerais le présent appel en ce qui a trait aux montants payés par l'appelant à des restaurants ou à des épiceries pendant un voyage. Étant donné que je ne dispose pas de ces preuves, je ne peux pas établir quels sont les aliments que l'appelant a achetés pendant ses voyages, comme la disposition en cause l'exige.

[27] Pour résumer, l'alinéa 8(1)g) exige bien du contribuable qu'il ait engagé à la fois des frais de repas et de logement, bien que les deux types de dépenses n'aient pas

à être liées. Aussi, les sommes en question doivent avoir été déboursées pendant un voyage.

[28] En l'espèce, l'appelant débourse des sommes aussi bien pour ses repas que pour son logement. Étant donné que l'alinéa 8(1)g) vise les frais de repas payés pendant un voyage, les aliments que l'appelant a apportés de chez lui sont vraisemblablement le fruit de dépenses qu'il a faites dans sa municipalité ou région métropolitaine de résidence. Encore une fois, l'élément important est le lieu où ces dépenses ont été faites.

[29] Je ne dispose malheureusement pas des éléments qui me permettraient d'établir si le contribuable a acheté les aliments en cause auprès de restaurants ou d'épiceries pendant ses voyages, dépenses qui seraient alors admissibles en application de l'alinéa 8(1)g), ou s'il les a achetés dans sa municipalité ou région métropolitaine de résidence, de telles dépenses n'étant pas admissibles en application de l'alinéa 8(1)g).

[30] Pour ces motifs, je dois rejeter l'appel, sans dépens.

Signé à Summerside (Île-du-Prince-Édouard), ce 4^e jour de septembre 2012.

« Diane Campbell »

Juge Campbell

Traduction certifiée conforme
ce 23^e jour d'octobre 2012.

Alya Kaddour, traductrice

RÉFÉRENCE : 2012 CCI 313

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-507(IT)I

INTITULÉ : Robert Elwood c Sa Majesté la Reine

LIEU DE L' AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 5 juillet 2012

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Diane Campbell

DATE DU JUGEMENT
RENDU ORALEMENT : Le 6 juillet 2012

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e David M. Piccolo
Avocate de l'intimée : M^e Diana Aird

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : David M. Piccolo

Cabinet : TaxChambers
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée :

Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada