

Dossier : 2017-3232(IT)I

ENTRE :

LEWIS IRA ROSS,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 3 octobre 2018, à Yarmouth (Nouvelle-Écosse)

Devant : L'honorable juge Randall S. Boccock

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M^e Rhoda Lemphers

JUGEMENT

CONFORMÉMENT aux motifs de jugement ci-joints, l'appel est accueilli avec dépens fixés à 150 \$ en raison des paiements multiples que l'appelant a faits totalisant un montant de 42 000 \$ constituant une pension alimentaire payable périodiquement pour subvenir aux besoins de son ex-épouse en vertu des paragraphes 56.1(4) et 60.1(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, ch. 1, telle que modifiée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 1^{er} jour de novembre 2018.

« R. S. Boccock »

Juge Boccock

Référence : 2018 CCI 215

Date : 20181101

Dossier : 2017-3232(IT)I

ENTRE :

LEWIS IRA ROSS,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Juge Bocock

Introduction et faits

[1] L'appelant, M. Ross, interjette appel parce que le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé la somme de 42 000 \$ (les « paiements ») réclamée par M. Ross à titre de pension alimentaire pour époux à l'égard de l'année d'imposition 2015. Le ministre affirme que les paiements n'ont pas été versés « à titre d'allocation périodique pour subvenir aux besoins d'un ancien conjoint », comme l'exigent les paragraphes 56.1(4) et 60.1(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[2] Personne ne conteste le fait que les paiements ont été faits à l'ex-épouse de M. Ross en vertu d'un accord de séparation. Ils ont été payés en cinq versements : 20 000 \$ à la signature d'un accord de séparation le 26 novembre 2015, un transfert en nature d'un Jeep 2011 d'une valeur de 22 000 \$ en décembre 2015 et trois autres paiements par chèque : 4 000 \$ le 8 décembre 2016, 3 000 \$ le 16 décembre 2016 et 3 000 \$ le 31 décembre 2016. Les trois derniers paiements semblent avoir été autorisés à titre de pension alimentaire pour époux au cours de l'année d'imposition 2016.

[3] L'accord décrit tous les paiements comme suit, ainsi que l'indiquent les extraits suivants :

PENSION ALIMENTAIRE POUR ÉPOUX

[TRADUCTION]

4a. L'époux et l'épouse conviennent que l'époux doit verser à l'épouse une pension alimentaire de 30 000 \$ ainsi que faire don à l'épouse du véhicule Jeep Wrangler Unlimited Sahara 4x4 2011 d'une valeur actuelle de 22 000 \$.

La pension alimentaire pour époux doit être versée selon l'échéancier suivant :

1. un montant forfaitaire de 20 000 \$ à verser à l'épouse au moment de sa signature du présent accord de bonne foi;
2. le véhicule Jeep 2011 et le titre de propriété susmentionnés doivent être remis à l'épouse par l'époux au plus tard cinq (5) jours après la signature du présent accord par les deux parties;
3. un montant forfaitaire de 10 000 \$ doit être versé au plus tard le 1^{er} janvier 2017.

4b. Les parties reconnaissent que l'**alinéa 4a. se veut définitif** et que leur situation financière, leur état de santé et d'autres circonstances pourraient changer dans l'avenir, mais qu'aucun de ces changements ne constituerait un changement important dans les circonstances qui justifierait de modifier les dispositions du présent accord.

[...]

11b. Ni l'époux ni l'épouse ne peuvent contracter de dettes ou obligations au nom de l'autre partie ni la lier de quelque façon que ce soit à cet égard.

11c. Si des dettes ou des obligations sont contractées par l'époux ou l'épouse pour le compte de l'autre partie après la date de signature du présent accord, l'époux ou l'épouse, y compris ses héritiers, exécuteurs testamentaires et ayants droit, indemniserà l'autre à l'égard de l'ensemble des réclamations, coûts, dépenses, dommages-intérêts et actions découlant de ces dettes ou obligations.

[4] M. Ross a témoigné à l'audience. M. Ross est pêcheur de homard. La pêche au homard est intensive en saison, tant sur le plan de l'effort que du revenu. Des paiements mensuels plus traditionnels auraient été difficiles pour M. Ross, étant

donné les contraintes de liquidités liées à la réception de la majeure partie de son revenu d'entreprise à la fin de l'automne et au début de l'hiver et, par la suite, à l'absence ou au peu de revenus pendant les trois autres saisons. Ces circonstances ont amené M. Ross, par l'entremise de son avocat, à structurer ses paiements au titre de la pension alimentaire en montants plus élevés au cours du dernier trimestre de l'année. Il ne fait aucun doute que cette structure a été adoptée pour empêcher des défauts de paiements au printemps, à l'été et à l'automne et, le cas échéant, l'introduction de procédures d'exécution par son ex-épouse. Les chèques en soi décrivaient les paiements comme des paiements de « pension alimentaire pour époux ».

La Loi

[5] Les dispositions de la Loi qui s'appliquent au présent appel sont le paragraphe 56.1(4) et les articles 60 et 60.1. Ces dispositions définissent les paiements admissibles à la déduction comme paiements de pension alimentaire et renferment la définition d'une « pension alimentaire » :

56.1(4) Montant payable ou à recevoir à titre d'allocation périodique pour subvenir aux besoins du bénéficiaire [...];

Autres déductions

60 Peuvent être déduites dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées :

[...]

Pension alimentaire

b) le total des montants représentant chacun le résultat du calcul suivant

Pension alimentaire

60.1(1) Pour l'application de l'alinéa 60*b*) et du paragraphe 118(5), dans le cas où une ordonnance ou un accord, ou une modification s'y rapportant, prévoit le paiement d'un montant par un contribuable (...)

Définitions

(4) Les définitions du paragraphe 56.1(4) s'appliquent au présent article et à l'article 60.

[6] Examinant le sens à donner à ces dispositions, la Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *McKimmon c SMR*, DTC 6088, a écrit ce qui suit :

[TRADUCTION]

8. Étant donné que les paiements dont il est question ici ont été faits après le prononcé du divorce entre les parties, la question est de savoir s'ils ont été versés comme « allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins » de l'ex-épouse du contribuable.

9. La difficulté d'établir la distinction entre des paiements périodiques effectués comme allocation pour subvenir aux besoins, qui sont déductibles aux fins de l'impôt sur le revenu, et des paiements périodiques effectués sous forme de versements d'un montant forfaitaire ou de capital, qui ne sont pas déductibles, en est une qui a donné lieu à beaucoup de discussions et de jurisprudence. Ce n'est pas tellement différent, et c'est en fait lié au problème qui survient couramment en droit de l'impôt sur le revenu, celui de déterminer si les sommes d'argent dépensées ou reçues ont le caractère de revenu ou de capital. Comme dans le cas de ce problème, il y a très peu de règles strictes. Au contraire, la Cour doit examiner toutes les circonstances entourant le paiement et de déterminer, à la lumière de ces circonstances, la caractérisation qu'il convient de lui donner. En raison de la corrélation entre les alinéas 60*b*) et 56(1*b*), le fait de conclure qu'un paiement est déductible par le payeur fera normalement qu'il sera imposable pour le bénéficiaire. À l'inverse, si l'on détermine qu'un paiement n'est pas déductible, le bénéficiaire le recevra en franchise d'impôt.

10. Voici quelques-unes des considérations qui, à mon avis, peuvent à juste titre être prises en compte pour trancher cette question. La liste n'est évidemment pas exhaustive.

Facteurs dans l'arrêt McKimmon

[7] La liste énoncée par la Cour dans l'arrêt *McKimmon*, qui suivait l'extrait précédent, était assez longue. Les considérations déterminantes (les « facteurs ») peuvent être récapitulées dans la liste abrégée suivante :

- (1) la durée des périodes au cours desquelles les paiements sont effectués, ou l'intervalle entre celles-ci;
- (2) la comparaison du montant des paiements par rapport au niveau de vie existant;
- (3) la question de savoir si les paiements portent intérêt;

- (4) la question de savoir si le payeur peut payer par anticipation ou s'il peut faire l'objet d'une pénalité si les paiements ne sont pas effectués;
- (5) la question de savoir si le paiement, de par sa nature, permet au bénéficiaire d'accumuler du capital;
- (6) la question de savoir si les paiements sont pour une période indéfinie ou une durée fixe;
- (7) la question de savoir si les paiements peuvent être cédés à un tiers et s'ils se poursuivent après le décès;
- (8) l'existence d'une corrélation entre la libération des obligations alimentaires futures et les paiements effectués en contrepartie.

[8] Il est important de souligner que lorsqu'elle entreprend l'analyse des facteurs, la Cour doit circonscrire le paysage factuel et documentaire global qui lui est présenté. L'importance des circonstances et l'examen de celles-ci sont, comme l'a souligné la Cour dans l'arrêt McKimmon, primordiaux pour déterminer la caractérisation appropriée. Ainsi, la Cour a cerné les faits suivants dans le cadre de l'analyse des facteurs.

[9] Tout d'abord, un accord écrit énonçait les modalités et la nature des paiements multiples. Il s'agissait de cinq paiements au total, qui étaient inégaux. L'un d'entre eux avait également la forme d'un paiement en nature, à savoir un paiement *in specie* consistant en une automobile à laquelle était attribuée une valeur fixe déterminée. Les paiements inégaux ont été effectués principalement pour tenir compte de la situation financière d'une partie, en l'occurrence, M. Ross, le payeur. Tous les chèques émis faisaient systématiquement référence à une « pension alimentaire pour époux », et tous étaient exigés par l'accord.

Durée des périodes de paiement

[10] Les paiements ont été faits sur deux ans. Ils n'ont pas été versés en un seul paiement forfaitaire, comme dans certaines affaires. Pour cette raison, les paiements peuvent être qualifiés de périodiques.

Valeur des paiements par rapport au niveau de vie

[11] L'avocate de l'intimée a concédé que les montants n'étaient pas d'une valeur ou d'une ampleur si démesurée qu'ils représentaient à première vue une accumulation de capital. Dans le cadre de l'accord et des divers éléments de correspondance présentés en preuve, les paiements devaient aider à payer les frais de subsistance et subvenir aux besoins.

Paiements portant intérêt

[12] Les paiements portant intérêt, qu'il s'agisse d'arriérés ou découlent de paiements tardifs, sont souvent associés aux paiements de capital. Il n'y avait aucune disposition prévoyant le paiement d'intérêts. Cela fait pencher la balance en faveur des paiements de pension alimentaire.

Paiement par anticipation autorisé ou peine imposée

[13] Le droit de payer par anticipation ou le fait de subir une pénalité en cas de défaut de paiement est associé à un paiement forfaitaire en capital. Bien qu'il y ait eu un droit implicite d'effectuer un paiement [TRADUCTION] « au plus tard le 17 janvier 2017 », les autres paiements avaient des dates fixes : [TRADUCTION] « au moment de la signature du présent accord » et « au plus tard cinq jours après la signature du présent accord ». Cela ne représentait pas un droit de paiement anticipé, mais plutôt une reconnaissance des aléas des activités commerciales de M. Ross. Il n'y avait pas de clause de pénalité. Ces faits nous écartent quelque peu des notions de droit de paiement par anticipation ou d'imposition de peine . Ces faits favorisent légèrement la caractérisation à titre de paiement périodique.

Accumulation de capital autorisée

[14] L'avocate de l'intimée a concédé qu'à l'instar de la valeur relative des paiements, les paiements ne pouvaient pas facilement être vus comme une accumulation de capital compte tenu de leur montant. Par conséquent, les paiements n'étaient pas des paiements forfaitaires en capital.

Période indéfinie ou durée fixe

[15] Les paiements devaient être effectués et déterminés dans un délai fixe, avant la fin d'une période de deux ans. Ce facteur est plus étroitement associé aux paiements forfaitaires en capital, du moins de façon rationnelle, parce qu'ils représentent une valeur en capital plutôt qu'un remboursement à long terme des

frais de subsistance. Pour cette raison, les paiements relevaient davantage d'un capital que de frais de subsistance à long terme.

Paiements cédés à des tiers et droit de survie

[16] Une disposition de l'accord prévoyait deux clauses distinctes concernant les successeurs, les héritiers et les ayants droit. La première, l'alinéa 11c), liait ces parties. La deuxième indiquait que l'accord ne serait pas englobé dans un jugement de divorce, mais qu'il serait maintenu après le prononcé du divorce. Ces deux clauses « génériques » figurent dans n'importe quel type d'accord en vertu duquel des paiements sont effectués, qu'il s'agisse d'un montant forfaitaire ou de paiements à plus long terme. Il y a une légère prédisposition à une caractérisation à titre de paiements forfaitaires en capital, mais, étant donné la fréquence de telles clauses, leur présence ne peut pas être particulièrement déterminante quant à une caractérisation à titre de capital plutôt qu'à titre de pension alimentaire périodique de l'époux.

Libération corrélative d'obligations futures

[17] L'accord prévoit une libération aux alinéas 4b et 15a). À cet égard, les paiements revêtent davantage la nature de paiements forfaitaires en capital.

[18] Les facteurs qui précèdent visent à orienter la réflexion, mais, pour reprendre l'arrêt *McKimmon*, [traduction] « ils ne sont pas exhaustifs ». Après une telle analyse fondée sur les circonstances, les facteurs sont relativement à égalité de part et d'autre. Pour trancher le présent appel de façon définitive, la Cour est guidée par les circonstances particulières suivantes des époux.

[19] Les paiements ont été versés sous forme de montants forfaitaires précisément pour tenir compte de la capacité saisonnière de M. Ross, le payeur, de payer sans défaut ou retard. Des plaidoiries ont été faites à la Cour en ce sens, et celle-ci est pleinement convaincue que si M. Ross avait occupé un emploi rémunéré hebdomadaire, les paiements auraient revêtu la forme plus traditionnelle de paiements mensuels. Deuxièmement, le paiement sous forme de véhicule à moteur visait précisément à permettre à l'ex-épouse de M. Ross de se déplacer régulièrement pour s'acquitter des tâches normales de la vie quotidienne. Il ne s'agissait pas d'un transfert d'un bien récréatif, d'une œuvre d'art ou d'un meuble patrimonial; il ne s'agissait pas d'un paiement forfaitaire en capital dans le contexte, mais d'une aide au transport quotidien. Il y a eu des paiements multiples

et tous, sans exception, ont coïncidé avec les dates de paiement prévues de rentrées de fonds personnelles et saisonnières (non périodiques) de M. Ross.

[20] Enfin, M. Ross a soulevé devant la Cour l'interprétation de l'ARC figurant sur son site Web au sujet des « paiements périodiques ». Comme il a été expliqué à M. Ross, le point de vue de l'ARC n'est pas contraignant pour notre Cour, ainsi que l'a affirmé la Cour canadienne de l'impôt à maintes reprises. Cependant, cela montre comment l'ARC interprète la disposition. M. Ross a produit à partir de son téléphone intelligent une capture d'écran du site Web de l'ARC, qui énonce l'explication du terme « périodique » que donne l'Agence. M. Ross indique que le libellé a influencé le choix de mots fait par son avocat dans la section sur la pension alimentaire pour époux. Le libellé est le suivant :

Paiements périodiques – Le terme « périodique » signifie qu'il y a une série de paiements, mais ne signifie pas nécessairement que les paiements sont fréquents. Le terme « périodique » signifie qu'il y a une série de paiements, mais ne signifie pas nécessairement que les paiements sont fréquents. Les paiements, par exemple, peuvent être mensuels, trimestriels, semestriels ou annuels. La fréquence de versement des paiements doit être indiquée dans l'ordonnance d'un tribunal ou l'accord écrit. La fréquence des paiements peut être modifiée seulement par une nouvelle ordonnance ou un nouvel accord. Les paiements, par exemple, peuvent être mensuels, trimestriels, semestriels ou annuels. La fréquence de versement des paiements doit être indiquée dans l'ordonnance d'un tribunal ou l'accord écrit. La fréquence des paiements peut être modifiée seulement par une nouvelle ordonnance ou un nouvel accord. La fréquence des paiements peut être modifiée seulement par une nouvelle ordonnance ou un nouvel accord.

[21] En examinant cette interprétation, la Cour fait remarquer ce qui suit à l'égard de la situation de M. Ross :

- (i) il y avait une série de paiements;
- (ii) ils n'étaient pas nécessairement fréquents;
- (iii) ils ont été faits selon une combinaison de versements annuels ou semestriels;
- (iv) l'accord écrit énonce le moment des paiements.

[22] Il semble que l'ARC ait fait preuve d'un peu d'égarement en ne prenant pas acte de cette conformité. Cette confusion découle de la combinaison étrange de paiements saisonniers nécessaires et d'un paiement en nature provenant du même

contribuable. Toutefois, comme dans l'arrêt *McKimmon*, ces circonstances particulières, une fois les autres facteurs analysés, ne transforment pas de tels paiements en paiements forfaitaires de capital..

[23] Compte tenu de l'ensemble de ces faits, la balance finit par pencher en faveur de paiements périodiques destinés à subvenir aux besoins. L'appel est accueilli, les dépens étant fixés à 150 \$.

Signé à Ottawa, Canada, ce 1^{er} jour de novembre 2018.

« R. S. Bocock »

Juge Bocock

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 215

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2017-3232(IT)I

INTITULÉ : LEWIS IRA ROSS ET SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Yarmouth (Nouvelle-Écosse)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 3 octobre 2018

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

DATE DU JUGEMENT : Le 1^{er} novembre 2018

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant :
Avocate de l'intimée : M^e Rhoda Lemphers

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

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