

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20100119

Dossier : T-632-09

Référence : 2010 CF 52

Ottawa (Ontario), le 19 janvier 2010

EN PRÉSENCE DE MONSIEUR LE JUGE O'KEEFE

ENTRE :

IAN SPENCE

demandeur

et

AGENCE DU REVENU DU CANADA

défenderesse

**MOTIFS DU JUGEMENT ET JUGEMENT**

**LE JUGE O'KEEFE**

[1] Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire fondée sur l'article 18.1 de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7, à l'égard d'une décision en date du 27 mars 2009 par laquelle le comité de l'équité de la défenderesse (ARC) a refusé d'accorder au demandeur l'allégement prévu au paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1, et ses modifications (la Loi), soit la renonciation aux pénalités et aux intérêts imposés conformément au paragraphe 163(1) de ladite Loi.

[2] Le demandeur sollicite une ordonnance annulant la décision de la défenderesse et renvoyant l'affaire à celle-ci pour qu'un autre de ses délégués rende une nouvelle décision conformément aux présents motifs.

### **Introduction**

[3] Dans la présente affaire, la décideure de l'ARC a choisi de se fonder uniquement sur des lignes directrices pour rendre une décision défavorable au demandeur. La Loi confère au ministre ou à son délégué le pouvoir discrétionnaire de renoncer à tout ou partie d'une pénalité fiscale. Il appert des motifs écrits de la décideure qu'au lieu de prendre la décision en exerçant son pouvoir discrétionnaire, comme elle devait le faire, elle a cru qu'elle était tenue d'appliquer les lignes directrices. Le fait de considérer les lignes directrices comme un document liant le contribuable constituait une erreur de droit manifeste et, par conséquent, j'accueillerais la demande de contrôle judiciaire et renverrais l'affaire pour nouvelle décision.

### **Les faits à l'origine du litige**

[4] Au cours de l'année d'imposition 2006, le demandeur a travaillé comme employé pour différents employeurs. En février 2007, il a apporté tous les documents à H & R Block pour faire préparer sa déclaration de revenus. Même s'il n'avait pas de feuillet T-4 de l'un de ses employeurs, le demandeur avait remis à H & R Block tous les documents nécessaires pour préparer correctement sa déclaration de revenus T1 pour l'année 2006. Le personnel de H & R Block a omis d'inclure dans le revenu du demandeur les gains provenant de deux sources d'emploi, sous-estimant de ce fait le revenu en question. Le personnel de H & R Block a en effet déclaré un montant de 21 696 \$ au titre du revenu du demandeur, alors qu'un montant

de 57 915 \$ aurait dû être déclaré. Selon les calculs de H & R Block, le demandeur avait droit à un remboursement d'impôt de 2 543,08 \$.

[5] La défenderesse a décelé l'erreur et, en avril 2008, elle a fait parvenir une nouvelle cotisation au demandeur. Si les documents des deux autres sources avaient été inclus, le remboursement du demandeur se serait établi à un montant de 2 419,10 \$. En conséquence, selon la nouvelle cotisation, le demandeur avait reçu un montant en trop de 123,98 \$. Dans la nouvelle cotisation, un montant de 7 243,80 \$ était également exigé du demandeur au titre des pénalités fédérales et provinciales pour omission, ainsi qu'un montant de 380,05 \$ au titre des arriérés d'intérêt.

[6] Dans un affidavit, le représentant de H & R Block qui avait préparé la déclaration de revenus du demandeur pour l'année 2006 a admis l'erreur et reconnu qu'il n'avait pas agi de façon aussi prudente qu'il aurait dû le faire au cours de la préparation de la déclaration en question. Les parties ont convenu que le demandeur avait fourni tous les renseignements et documents exigés par H & R Block et qu'il n'avait nullement l'intention d'omettre une partie de son revenu.

[7] En août 2008, le cabinet H & R Block a présenté à la défenderesse une demande d'allégement fiscal au nom du demandeur, au motif que celui-ci ignorait l'omission et que les pénalités étaient excessives dans les circonstances. Le comité d'équité au premier palier de la défenderesse a refusé la demande, soulignant en partie que [TRADUCTION] « l'ARC n'est pas responsable des erreurs et omissions commises par les tiers ».

[8] Le 5 novembre 2008, le cabinet H & R Block a fait parvenir une deuxième demande d'allègement au deuxième palier de l'examen fondé sur l'équité. Dans le document interne préparé par la défenderesse au sujet de la demande (le rapport d'équité), il est mentionné que la pénalité est sévère, mais l'annulation des sanctions n'est pas recommandée, en raison de l'absence de circonstances extraordinaires.

[9] Une déléguée du ministre a été chargée d'examiner la requête du demandeur. Dans sa lettre de refus, la déléguée a mentionné qu'elle avait examiné les circonstances de l'affaire sous l'angle des [TRADUCTION] « dispositions législatives d'allègement pour les contribuables », mais que les dispositions en question ne permettaient pas d'annuler les pénalités et les intérêts dans ce genre de situation.

### **Questions en litige**

[10] Les questions en litige sont les suivantes :

1. Quelle est la norme de contrôle applicable?
2. La déléguée du ministre a-t-elle fondé sa décision sur des conclusions de fait tirées de façon abusive ou arbitraire ou sans tenir compte des éléments portés à sa connaissance?
3. La déléguée du ministre a-t-elle commis une erreur de droit en concluant que les dispositions d'allègement pour les contribuables ne permettaient pas l'annulation des pénalités imposées au demandeur?
4. La décision finale de la déléguée du ministre était-elle raisonnable?

### **Les arguments du demandeur**

[11] Le demandeur soutient que la norme de contrôle applicable est celle de la décision raisonnable.

[12] Selon le demandeur, la décideure a commis une erreur en omettant de tenir compte des faits pertinents suivants ou d'y accorder suffisamment de poids :

- le demandeur a tenté de se conformer aux exigences en produisant rapidement sa déclaration de revenus pour l'année 2006;
- le demandeur a retenu les services d'un spécialiste en préparation de déclarations de revenus et s'est fondé sur ce spécialiste;
- le spécialiste en préparation de déclarations de revenus a admis que l'erreur était la sienne et que le demandeur avait fourni tous les renseignements nécessaires;
- des retenues d'impôt ont été faites et versées à la défenderesse tout au long de l'année 2006, de sorte que le demandeur avait droit à un remboursement;
- un montant de 123,98 \$ seulement a été versé en trop au demandeur;
- la pénalité imposée représente 58,42 fois ce montant.

[13] Le demandeur ajoute que la déléguée du ministre a commis une erreur de droit lorsqu'elle a mentionné que les dispositions d'allègement pour les contribuables ne permettaient pas d'annuler les pénalités dans ce genre de situation. Les lignes directrices invoquées ne sont pas exhaustives et permettent d'accorder un allègement même lorsque la situation du contribuable n'est pas visée par les catégories désignées. De plus, les lignes directrices permettent

explicitement d'accorder un allégement dans le cas d'une erreur commise par une tierce personne. Les lignes directrices ne visent pas à aller à l'encontre de l'esprit de la Loi. Or, c'est précisément ce que fait une pénalité qui représente 58 fois le montant de l'erreur.

### **Les arguments de la défenderesse**

[14] La défenderesse soutient que la norme de contrôle est celle de la décision raisonnable et que les conclusions de fait et décisions discrétionnaires appellent un degré élevé de retenue.

[15] De l'avis de la défenderesse, la déléguée du ministre a bel et bien tenu compte des faits mentionnés par le demandeur. Les dispositions d'allégement pour les contribuables énoncent une liste non exhaustive de facteurs à prendre en compte lors de l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministre : (i) circonstances exceptionnelles; (ii) actions de l'ARC; (iii) incapacité de payer ou difficultés financières. Le demandeur n'a pas réussi à démontrer que des circonstances exceptionnelles existaient. De plus, il n'a pas révisé sa déclaration avant de la signer. Un examen rapide lui aurait permis de constater que le personnel de H & R Block avait omis d'inclure 63 p. 100 de son revenu. La déléguée du ministre a tenu compte de tous les faits pertinents en l'espèce et sa décision finale était raisonnable au sens où elle était justifiée, transparente et intelligible et faisait partie des issues possibles acceptables.

## **Analyse et décision**

### **[16] Question 1**

Quelle est la norme de contrôle applicable?

La Loi renferme plusieurs dispositions appelées « dispositions d'équité », qui permettent effectivement aux autorités fiscales d'accorder un allègement à l'égard de l'application de certaines de ses dispositions. Le paragraphe 220(3.1) est une disposition d'équité qui confère au ministre le pouvoir discrétionnaire de renoncer aux pénalités ou intérêts :

Le ministre peut, [...] renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable ou la société de personnes en application de la présente loi pour cette année d'imposition ou cet exercice, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation.

[17] Lors d'un contrôle judiciaire, lorsque la nature de la question concerne un pouvoir discrétionnaire, la norme déférente du caractère raisonnable s'impose habituellement d'emblée (voir *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190, [2008] A.C.F. n° 9 (QL), au paragraphe 53). Dans la présente affaire, la norme du caractère raisonnable est celle qu'il convient d'appliquer à la décision finale que la déléguée du ministre a prise en réponse à la question de savoir s'il y avait lieu d'annuler ou non tout ou partie de la pénalité imposée au demandeur.

[18] Les conclusions de fait que le délégué du ministre formule pour en arriver à sa décision finale appellent également un degré élevé de déférence, comme l'exige l'alinéa 18.1(4)d) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7, dont voici le libellé :

18.1(4) Les mesures prévues au paragraphe (3) sont prises si la Cour fédérale est convaincue que l'office fédéral, selon le cas :

...

d) a rendu une décision ou une ordonnance fondée sur une conclusion de fait erronée, tirée de façon abusive ou arbitraire ou sans tenir compte des éléments dont il dispose;

[19] Dans *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Khosa*, 2009 CSC 12, [2009] A.C.F. n° 12 (QL), la Cour suprême du Canada a récemment commenté les répercussions de ces directives législatives :

46 De façon plus générale, il ressort clairement de l'al. 18.1(4)d) que le législateur voulait qu'une conclusion de fait tirée par un organisme administratif appelle un degré élevé de déférence...

[non souligné dans l'original]

[20] J'aimerais d'abord régler la question 3.

[21] **Question 3**

La déléguée du ministre a-t-elle commis une erreur de droit en concluant que les dispositions d'allégement pour les contribuables ne permettaient pas l'annulation des pénalités imposées au demandeur?

Dans sa lettre-décision, la représentante du ministre s'exprime en partie comme suit :

[TRADUCTION] Nous avons examiné les circonstances de l'affaire sous l'angle des dispositions législatives d'allégement pour les contribuables et avons décidé qu'il ne conviendrait pas d'annuler les pénalités et intérêts.

Il est malheureux que le revenu ait été omis par inadvertance de la déclaration de revenus de votre client pour l'année 2006. Malheureusement, une erreur a été commise et, par la suite, des pénalités et intérêts ont été exigés à bon droit en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les dispositions d'allégement pour



les contribuables ne permettent pas d'annuler les pénalités et intérêts dans ce genre de situation. De plus, l'Agence du revenu du Canada (ARC) ne peut être tenue responsable des erreurs que commet le spécialiste en préparation de déclarations de revenus au cours de la préparation de la déclaration en question.

[22] À mon avis, l'erreur de la déléguée du ministre se trouve dans la phrase suivante de sa lettre-décision :

[TRADUCTION] Les dispositions d'allégement pour les contribuables ne permettent pas d'annuler les pénalités et intérêts dans ce genre de situation.  
[non souligné dans l'original]

[23] Cette affirmation était erronée. L'erreur réside dans le fait que la décideure a apparemment cru que les dispositions d'allégement pour les contribuables, énoncées dans la circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu numéro IC07-1, étaient des règles contraignantes. L'expression que la déléguée a utilisée à leur égard, soit « Taxpayer Relief Legislation » (dispositions législatives d'allégement pour les contribuables) montre également qu'elle croyait apparemment que les lignes directrices étaient des règles de droit impératives.

[24] En général, les lignes directrices comme les dispositions d'allégement pour les contribuables ne constituent pas des règles de droit, mais peuvent être très utiles tant pour les décideurs que pour les membres du public, parce qu'elles permettent de formuler des analyses et motifs plus structurés et d'assurer une conduite plus uniforme et plus responsable envers le public : voir D.J.M. Brown et J.M. Evans, « Judicial Review of Administrative Action in Canada », Toronto : Canvasback, 1998 (édition en feuilles mobiles mise à jour en juillet 2008), à la page 12 : 44. Certaines lois accordent effectivement le pouvoir de formuler des règles ou lignes directrices légalement exécutoires. Lorsque tel n'est pas le cas, les lignes directrices

peuvent encore être prises en compte au cours du processus décisionnel et peuvent même être déterminantes, pourvu que le décideur mette l'accent sur les circonstances particulières de l'affaire et ne tienne pas les lignes directrices pour obligatoires (voir *Maple Lodge Farms Ltd. c. Canada*, [1982] 2 R.C.S. 2).

[25] En réalité, bon nombre de décideurs investis d'un pouvoir discrétionnaire sont des employés de l'État qui peuvent être tenus par leur employeur d'appliquer des règles ou lignes directrices n'ayant pas force de loi. Cependant, même lorsque l'employé fait face à des contraintes de cette nature, la loi ne permet pas au décideur de tenir les lignes directrices pour obligatoires à l'endroit de la personne concernée qui sollicite un allègement, en l'occurrence, le demandeur. La plupart des lignes directrices proposent une solution à cette impasse et éliminent la possibilité que le décideur ait à choisir entre le fait de désobéir à son employeur et celui de commettre une erreur de droit. Ainsi, l'introduction des dispositions d'allègement pour les contribuables renferme l'énoncé suivant dans l'introduction :

6. Il ne s'agit que de lignes directrices. Celles-ci n'ont pas pour objet d'être exhaustives ni de restreindre l'esprit ou l'intention de la législation.  
[non souligné dans l'original]

[26] Ce paragraphe assure au lecteur que les lignes directrices n'ont pas force de loi. Comme nous le verrons, les lignes directrices renferment d'autres dispositions qui permettent une certaine marge de manoeuvre. Même si elles étaient considérées comme des règles de droit contraignantes, les lignes directrices permettraient d'accorder un allègement dans le cas du contribuable.

[27] Lorsque la déléguée du ministre souligne que les dispositions d'allégement pour les contribuables ne permettent pas d'accorder un allégement dans ce genre de situation, elle renvoie apparemment au paragraphe 23 des lignes directrices, qui prévoit que les demandes fondées sur le paragraphe 220(3.1) peuvent être « justifiées » lorsque l'une des situations suivantes est présente : (i) circonstances exceptionnelles; (ii) actions de l'ARC (qui ont entraîné la pénalité); (iii) incapacité de payer ou difficultés financières. Cependant, ce paragraphe ne limite pas l'allégement à ces types de situations. Effectivement, le paragraphe 24 prévoit ce qui suit :

[24.] Le ministre peut également accorder un allégement même si la situation du contribuable ne se trouve pas parmi les situations mentionnées au paragraphe 23.

[28] Le paragraphe 25 des lignes directrices énonce que les circonstances exceptionnelles s'entendent des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable et donne une courte liste d'exemples.

[29] Le paragraphe 35 des dispositions d'allégement pour les contribuables permet une plus grande marge de manoeuvre encore :

35. Les contribuables sont généralement considérés comme responsables des erreurs faites par des tiers qui agissent en leur nom pour leurs affaires fiscales. Les tiers qui perçoivent des honoraires et qui fournissent des conseils inexacts ou qui font des erreurs de calcul ou de comptabilité sont généralement considérés comme responsables face à leur client si le contribuable s'est vu imposer des pénalités et des intérêts en raison des actions de ce tiers. Cependant, il peut exister des situations exceptionnelles dans lesquelles il pourrait être approprié d'accorder un allégement au contribuable en raison d'erreurs ou de retards dus à un tiers.

[30] Ainsi, les lignes directrices donnent à penser que, même dans la situation du demandeur, les décideurs devraient aller plus loin pour savoir si des circonstances exceptionnelles existent. Bien entendu, ils ne peuvent ensuite aller à l'encontre de cette directive en limitant les circonstances qui seront exclues à titre de circonstances exceptionnelles à celles qui sont énumérées dans les lignes directrices. De par leur nature, les lignes directrices ne peuvent en aucun cas dicter la réponse à une question relevant d'un pouvoir discrétionnaire. Le décideur doit examiner la situation du contribuable et dire si, à son avis, cette situation justifie un allègement. Les décisions prises de cette façon seront traitées avec déférence.

[31] Le paragraphe 220(3.1) accorde au ministre un large pouvoir discrétionnaire lui permettant d'accorder un allègement partiel ou total et le ministre délègue à son tour ce pouvoir discrétionnaire. Les lignes directrices sont utiles, mais ne constituent pas un obstacle à l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire. Il appartient donc au décideur auquel le pouvoir est délégué de prendre la décision finale, laquelle ne doit pas reposer uniquement sur les lignes directrices.

[32] Rien n'autorisait la déléguée du ministre à affirmer que les dispositions d'allègement pour les contribuables ne permettaient pas d'accorder un allègement. Cette affirmation constitue une erreur de droit susceptible de révision.

[33] Eu égard à mes conclusions sur cette question, il n'est pas nécessaire que j'examine les autres questions en litige.

[34] La demande de contrôle judiciaire est accueillie, la décision est annulée et l'affaire est renvoyée à un autre délégué du ministre pour nouvelle décision.

[35] Le demandeur a droit aux frais de la demande.

**JUGEMENT**

- [36] 1. La demande de contrôle judiciaire est accueillie, la décision est annulée et l'affaire est renvoyée à un autre délégué du ministre pour nouvelle décision.
2. Le demandeur a droit aux frais de la demande.

« John A. O'Keefe »  
-----  
Juge

Traduction certifiée conforme  
Christiane Bélanger

**ANNEXE****Dispositions législatives pertinentes**

*Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.)*

220(3.1) Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition d'un contribuable ou de l'exercice d'une société de personnes ou sur demande du contribuable ou de la société de personnes faite au plus tard ce jour-là, renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable ou la société de personnes en application de la présente loi pour cette année d'imposition ou cet exercice, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation.

220(3.1) The Minister may, on or before the day that is ten calendar years after the end of a taxation year of a taxpayer (or in the case of a partnership, a fiscal period of the partnership) or on application by the taxpayer or partnership on or before that day, waive or cancel all or any portion of any penalty or interest otherwise payable under this Act by the taxpayer or partnership in respect of that taxation year or fiscal period, and notwithstanding subsections 152(4) to (5), any assessment of the interest and penalties payable by the taxpayer or partnership shall be made that is necessary to take into account the cancellation of the penalty or interest.

**COUR FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** T-632-09

**INTITULÉ :** IAN SPENCE

et

AGENCE DU REVENU DU CANADA

**LIEU DE L'AUDIENCE :** Regina (Saskatchewan)

**DATE DE L'AUDIENCE :** Le 7 décembre 2009

**MOTIFS DU JUGEMENT  
ET JUGEMENT :** Monsieur le juge O'KEEFE

**DATE DES MOTIFS :** Le 19 janvier 2010

**COMPARUTIONS :**

Kevin C. Mellor POUR LE DEMANDEUR

Lyle Bouvier POUR LA DÉFENDERESSE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Mellor Law Firm POUR LE DEMANDEUR  
Regina (Saskatchewan)

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