

Dossier : 2012-1401(IT)G

ENTRE :

REGINALD F. WALKER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 20 février 2014 à Sudbury (Ontario)
Devant : L'honorable juge Randall S. Boccock

Comparutions :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocat de l'intimée : M^e Shane Aikat

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints, l'appel relatif aux nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2002 et 2003 est rejeté.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 30^e jour de mai 2014.

« R. S. Boccock »

Juge Boccock

Traduction certifiée conforme
ce 29^e jour d'août 2014.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Citation : 2014CC182
Date : 20140530
Dossier : 2012-1401(IT)G

ENTRE :

REGINALD F. WALKER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Boccock

I. La question de droit soumise à la Cour

- [1] Lorsqu'une personne avance irrévocablement une somme d'argent à un dirigeant, à un employé ou à un actionnaire, la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») considère que cette personne confère un avantage imposable à l'actionnaire (paragraphe 15(1)) ou à l'employé (alinéa 6(1)a)). De plus, lorsqu'une personne avance irrévocablement une somme d'argent à un contribuable avec qui elle a un lien de dépendance, la Loi considère que cela confère à ce bénéficiaire un avantage imposable (paragraphe 246(1)).
- [2] En général, lorsqu'il existe un compte de prêt d'actionnaire ou de prêt entre parties liées, cet avantage peut être déduit du compte de prêt existant du bénéficiaire. Cette déduction (ou compensation) est soumise à un certain nombre d'exigences factuelles et juridiques, dont les suivantes : (i) l'existence d'une dette; (ii) un remboursement au titre de la dette; (iii) une preuve suffisante d'une intention de déduire ainsi la somme remboursée de la somme à payer; (iv) un écrit quelconque faisant état de l'opération de compensation. Le présent appel a trait au caractère suffisant des preuves nécessaires pour étayer l'affirmation de l'appelant selon laquelle certains paiements ont été

l'objet d'une telle compensation et que cette dernière a pour effet d'annuler l'avantage imposable réputé que le ministre lui a attribué.

II. Les faits

- [3] L'appelant, M. Walker, est le propriétaire ultime et le seul dirigeant d'un groupe d'entreprises (le « groupe Walker »). Il n'est toutefois pas l'actionnaire direct de toutes ces entreprises. À l'instar d'un certain nombre d'autres « propriétaires » d'entreprises à actionnariat restreint et « exploitées par leur propriétaire », M. Walker a injecté des capitaux dans ses entreprises et a souvent reçu en guise de remboursement des fonds ou une contrepartie équivalente. Habituellement, le mouvement de ces avances et de ces remboursements est consigné dans des états du compte des prêts d'actionnaires, assortis de rajustements correspondant à certains éléments dans les bilans annuels : « dû à (ou dû par) l'actionnaire », « dû à (ou dû par) des dirigeants », « dû à (ou dû par) une partie liée » et autres indications du genre.
- [4] M. Walker ne conteste pas – et ceci a été clairement évident aux yeux de la Cour – qu'il a été pendant toute la période en cause actionnaire, employé et/ou partie liée à l'égard du groupe Walker. Il a aussi été clair pour la Cour que M. Walker a établi une structure organisationnelle très mouvante, dont il était généralement au courant, mais dont il ne se souciait ou ne s'occupait pas spécifiquement.
- [5] En mars 2002, Consbec Inc. (« Opco »), la principale société exploitante du groupe Walker, a payé directement certaines sommes d'argent pour le compte de M. Walker au fiduciaire d'un régime de pension ainsi qu'au fiduciaire d'un régime enregistré d'épargne-retraite : 12 750 \$ et 25 500 \$, respectivement. M. Walker n'était pas un actionnaire direct d'Opco, mais de sa société mère, qui, pendant ce temps, a été rebaptisée 3953793 Canada Inc. (« Holdco »). En 2002, les prêts de l'actionnaire ou d'une partie liée que M. Walker avait faits à Holdco étaient nettement supérieurs à 400 000 \$ (les « avances »). Holdco, à son tour, avait prêté des sommes semblables, « en aval », à Opco. En mai 2002, Opco et Holdco ont fusionné. Dans le cadre de cette opération, Holdco a cédé les avances dues à M. Walker à une autre société de portefeuille personnelle (« Walker Co »), et c'est Walker Co qui a pris en charge les obligations relatives aux avances. En mars 2003, Opco a versé une autre somme de 12 750 \$ pour le compte de M. Walker au fiduciaire de son REER.

[6] Après une vérification de l'ARC, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'endroit de M. Walker au titre des paiements qu'Opco avait faits pour son compte et a considéré qu'il avait reçu des avantages imposables (les « avantages »), ceux-ci étant reflétés par les paiements totalisant 50 500 \$ (les « paiements »). Pour ce qui est de l'année 2002, le ministre soutient qu'à l'époque où M. Walker n'était pas un actionnaire direct d'Opco, le paragraphe 246(1) considère que l'avantage a été conféré à titre d'avantage imposable à un actionnaire aux termes du paragraphe 15(1) ou, subsidiairement, à titre d'avantage imposable à un employé aux termes de l'alinéa 6(1)a). Le ministre soutient en outre qu'en ce qui concerne 2003, année où M. Walker était un actionnaire direct d'Opco, le paragraphe 246(1) est superflu; l'avantage est soit un avantage imposable conféré à un actionnaire aux termes du paragraphe 15(1), soit un avantage imposable conféré à un employé aux termes de l'alinéa 6(1)a). L'appelant ne conteste pas que les paiements ont été effectués, ni que ces derniers représentaient au départ un avantage. Il est d'avis que les avantages reçus ont été déduits des avances qui lui étaient dues, qu'ils représentaient un remboursement de capital et qu'il ne s'agissait donc pas d'avantages imposables pour les années d'imposition 2002 et 2003.

III. La manière dont l'appelant qualifie les paiements

[7] M. Walker, qui n'était pas représenté, et un homme du nom de Snowden, le directeur financier d'Opco, qui a témoigné pour le compte de l'appelant, ont fait valoir ce qui suit au sujet des paiements :

- a) le personnel comptable interne a commis une erreur lorsqu'il a déduit les paiements à titre de dépenses d'Opco (cela a aussi fait l'objet d'une nouvelle cotisation distincte), plutôt que de suivre l'intention générale du groupe Walker, qui était de considérer les paiements à titre de remboursements partiels des avances consenties à Opco, à Holdco ou à Walker Co, selon le cas;
- b) il y a lieu de faire abstraction de Holdco : le groupe Walker était une entreprise dont les éléments étaient interreliés et qui était principalement exploitée par Opco. Tous les employés, toutes les parties liées et M. Walker faisaient invariablement affaire avec le groupe Walker et

Opcos en tant qu'entreprise intégrée unique dont M. Walker était le propriétaire ultime, l'exploitant et l'âme dirigeante;

- c) il est irréaliste de s'attendre à ce que des entreprises exploitées par leur propriétaire se conforment à une norme stricte en matière de « piste documentaire » de façon à consigner chaque avance et chaque remboursement au moyen de documents écrits et de reçus;
- d) les registres de prêts d'actionnaires ou de dirigeants applicables, les bilans annuels et les documents connexes ne font pas état – ni dans le passé, ni à présent – du remboursement des avances jusqu'à hauteur des paiements parce que M. Walker attend l'issue du présent appel pour apporter les corrections nécessaires;
- e) pour des raisons d'ordre pratique dans le monde de la petite entreprise, il n'existe pas d'ententes écrites faisant état des sommes avancées et remboursées dans le cadre d'un prêt d'actionnaire ou de partie liée;
- f) les intérêts imputés à l'égard des nouvelles cotisations sont inéquitables, vu le temps qui s'est écoulé entre l'avis d'opposition de l'appelant et l'avis de ratification du ministre.

IV. L'analyse des arguments de l'appelant

[8] La Cour reconnaît que, rétrospectivement, l'affectation des paiements à titre de remboursements des avances de M. Walker plutôt qu'à titre de dépenses d'Opcos constitue certainement une intention que l'appelant a exprimée récemment. Cependant, la Cour ne dispose pas d'assez de preuves à l'appui des arguments que l'appelant invoque, à savoir que l'intention de qualifier ainsi ces sommes existait à l'époque où les paiements ont été effectués. En conséquence, l'appel est rejeté pour les motifs exposés ci-après.

a) *Une simple erreur*

[9] Du point de vue factuel, la preuve d'une simple erreur n'existe pas : les paiements ont été effectués pour deux années consécutives, à savoir 2002 et

2003. De plus, ils ont été faits à l'égard de deux types de régimes différents : un régime de pension agréé (« RPA ») et un régime enregistré d'épargne-retraite (« REER »). Par ailleurs, il ne s'agissait pas d'une seule erreur dans chaque année, mais de deux. Premièrement, les paiements ont été déclarés à titre de dépense dans deux années distinctes. Deuxièmement, ils n'ont pas été déduits de comptes faisant état d'avances, ni même de comptes d'une entité erronée, dans l'une ou l'autre des deux années. De plus, le payeur, Opco, ne devait pas d'argent à M. Walker, mais à Holdco. Ni les dettes d'Opco ni celles d'Holdco n'ont été réduites dans l'une ou l'autre des deux années. Aucune écriture de régularisation, aucun document, aucune écriture de rectification ou aucune autre indication de l'intention de corriger l'erreur alléguée n'a été soumise à la Cour. Ce n'est qu'après l'établissement de la nouvelle cotisation que l'on s'est soucié de ces multiples erreurs portant sur plus d'une année.

- [10] Même le traitement le plus favorable exige que la « bévue » alléguée soit une simple erreur liée à une pratique obscure à laquelle il est possible de remédier facilement de façon à éviter qu'il soit considéré que le contribuable a reçu un avantage : *Chopp v. Canada*, 98 DTC 6014, au paragraphe 8, décision citant aussi à l'appui le raisonnement du juge Bowman, plus tard juge en chef, dans la décision *Long c. R.*, 96-4714 (IT)I (CCI), où ce dernier a décrit la qualité simpliste qu'une telle erreur comptable doit présenter pour que la personne à qui l'avantage est censément conféré puisse contester son assujettissement à l'impôt. En l'espèce, les mesures concrètes – prises ou omises – qui ont donné lieu à l'« erreur » sont évidentes. De plus, le résultat de l'omission alléguée ne présente aucun signe évident d'absurdité ou d'erreur manifeste. Ce résultat semble logique : le montant des avantages n'a ni changé ni réduit les avances, le remboursement futur de ces avances peut être fait en faveur de M. Walker de la manière et au moment propices, et les avances ne représentent pas une perte irrécouvrable de la dette.

b) *Faire abstraction de Holdco et de Walker Co*

- [11] En 2002 ou en 2003, Opco n'avait aucune dette envers M. Walker. Une simple écriture comptable n'aurait pas pu l'indiquer au départ. Le remboursement partiel de l'avance exigeait à tout le moins un chèque d'Opco en faveur de Holdco, en 2002, ou de Walker Co, en 2003, suivi idéalement d'une avance ultérieure, de Holdco ou de Walker Co, en faveur de M. Walker et, ensuite, un paiement de la part de ce dernier au fiduciaire de son RPA et de son REER.

Même un paiement direct de la part de Holdco ou de Walker Co au fiduciaire aurait pu être une preuve suffisante. L'utilisation de ces personnes morales pour profiter des avantages découlant de leur statut requiert davantage de diligence, non seulement pour obtenir des avantages par leur truchement, mais aussi pour éviter les embûches que leur mauvaise utilisation peut créer. En l'absence d'une preuve objective d'intention, on ne peut pas rejeter, de manière incohérente ou quand celle-ci se révèle peu commode, la structure que l'on a par ailleurs autorisée, supervisée et utilisée : *Kosmopoulos c. Constitution Inc. Co.*, 1 RCS 2, au paragraphe 13.

c) *La norme est trop stricte*

[12] À part l'absence de preuves documentaires qui, aux dires de l'appelant, sont un fardeau trop lourd à supporter, s'il existait une preuve quelconque d'une intention contemporaine de réduire les avances, la Cour pourrait souscrire à l'argument selon lequel la norme est trop stricte. En outre, la Cour n'a été saisie d'aucune preuve selon laquelle, au cours de périodes antérieures, des paiements semblables à l'un ou l'autre régime avaient été déduits des avances soit en même temps soit après coup : pas de rajustements rétroactifs; pas de chèques annulés prouvant l'objet de paiements antérieurs, et pas de rajustement intersociétés. En bref, aucune preuve n'étaye l'argument selon lequel il était d'usage de déduire auparavant des avances les paiements ou des montants semblables. Une affirmation faite après coup ne peut à elle seule faire échec au fardeau qu'imposent les faits *prima facie* soumis à la Cour : *Adams v. MNR* [1985] 2 CTC 2383, au paragraphe 13.

[13] Si l'unique preuve sur laquelle un contribuable entend se fonder pour réfuter l'attribution d'un avantage imposable est l'intention de réduire une avance faite par un actionnaire ou par une partie liée, il s'ensuit que la partie ou son représentant doit à tout le moins veiller à ce que l'on prenne en fin de compte l'une des mesures suivantes : le paiement fait référence à la dette; le payeur/débiteur effectue le paiement pour le bénéficiaire/créancier, ou les comptes sont rapprochés à un moment quelconque. Si l'actionnaire décide de ne pas utiliser de manière précise et exacte au moins un aspect de cette forme de preuve abrégée pour contester l'assujettissement à l'impôt de l'avantage et qu'il s'avère par la suite que l'avantage est par ailleurs clairement imposable, il faut alors disposer d'une preuve plus complète pour contester l'imposition de l'avantage par les autorités fiscales. Dans le présent appel, il existe clairement

un avantage imposable imputable, mais il n'y a aucune contre-preuve factuelle ou objective qui confirme l'intention de déduire l'avantage des avances : *Smith c. R.*, [1999] ACF n° 1605 CAF, au paragraphe 5.

d) *Attendre l'issue de l'appel pour indiquer le changement*

- [14] Il se peut fort bien que M. Walker et ses conseillers se soient abstenus de tenter de corriger les livres et les états financiers applicables en attendant de connaître l'issue du présent appel. Mais ce choix d'attendre ne permet pas de se servir des mêmes documents non modifiés comme preuve factuelle d'une intention de ne pas conférer à l'appelant un avantage imposable.

e) *Une entente écrite inutile*

- [15] Une entente écrite officielle n'est pas toujours nécessaire pour faire état de l'intention et de la pratique de déduire des avantages d'avances, mais lorsqu'une structure opérationnelle atteint un certain degré de complexité, cela alourdit le fardeau de la preuve dont il faut s'acquitter dans le cas d'une présumée intention ou entente non écrite. Lorsqu'il n'existe aucune dette directe envers le payeur, comme dans le cas d'Opco, il est nécessaire de fournir une preuve additionnelle quelconque d'une intention non réalisée. Si la dette directe est par la suite cédée à un autre débiteur et prise en charge par lui, une preuve additionnelle d'intention est requise. Les contribuables peuvent faire abstraction d'ententes écrites officielles et tenter plutôt de se fonder sur des écritures de régularisation contemporaines, dans des comptes du grand livre et des bilans de fin d'année, en vue de contester l'assujettissement à l'impôt de présumés avantages imposables. Cependant, si on laisse entendre en même temps que de telles écritures ont été omises par erreur, le simple recours à des documents rudimentaires pourrait remplacer une entente de prêt écrite et officielle. À tout le moins, l'emploi de chèques, de reçus, de directives ou d'écritures de régularisation est nécessaire lorsqu'une erreur est commise et que les autorités fiscales ont à déterminer la réalité objective d'une opération mettant en cause des couches et des entités multiples : *R. v. Neudorf*, 75 DTC 5213, au paragraphe 10. Des documents de rechange aussi simples n'ont pas été produits en l'espèce.

f) *Des intérêts inéquitables*

- [16] Pour ce qui est des intérêts accumulés et de la demande d'allègement connexe pour cause d'iniquité, la Cour n'a pas le pouvoir légal d'ordonner que l'on renonce à un montant d'intérêts accumulés qui a été correctement calculé en l'absence d'une réduction correspondante, par la Cour, de la dette fiscale sous-jacente à l'égard de laquelle le ministre a établi une (nouvelle) cotisation.
- [17] Pour les motifs qui précèdent, l'appel est rejeté. Les dépens sont adjugés à l'intimée conformément à la section du tarif applicable aux dépens. Si l'intimée souhaite obtenir des dépens qui excèdent ceux que prévoit le tarif, il lui faudra produire des observations additionnelles.

Signé à Ottawa (Ontario), ce 30^e jour de mai 2014.

« R. S. Boccock »

Juge Boccock

Traduction certifiée conforme
ce 29^e jour d'août 2014.

Mario Lagacé, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2014CCI182

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-1401(IT)G

INTITULÉ : REGINALD F. WALKER ET
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Sudbury (Ontario)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 20 février 2014

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

DATE DU JUGEMENT : Le 30 mai 2014

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocat de l'intimée : M^e Shane Aikat

AVOCAT INSCRIT DU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : S.O.

Cabinet :

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada