

Dossier : 2004-883(IT)I

ENTRE :

GERALD MICHEAL KARAKOCHUK,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Requête jugée sur dossier sans comparution des parties

Devant : L'honorable juge Judith Woods

Participants :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocats de l'intimée :

M^e Justine Malone
M^e Richard Gobeil

JUGEMENT

L'appel interjeté contre une cotisation établie aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1997 est admis, et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, conformément aux motifs de jugement déposés.

Signé à Edmonton (Alberta) ce 28^e jour de juillet 2005.

« J. Woods »

La juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de février 2006.

Joanne Robert, traductrice

Référence : 2005CCI479

Date : 20050728

Dossier : 2004-883(IT)I

ENTRE :

GERALD MICHEAL KARAKOCHUK,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Woods

[1] L'appel porte sur le calcul de l'impôt payable par une personne ayant la double résidence de même que sur l'interaction entre la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) et la *Convention fiscale entre le Canada et l'Australie* (la *Convention*)¹. L'appelant, Gerald Micheal Karakochuk, a quitté le Canada pour immigrer en Australie le 31 janvier 1997.

[2] L'appel a été assujéti à la procédure informelle, et, comme l'appelant vit en Australie, a été jugé sur dossier. La documentation comprend un exposé conjoint des faits, des observations sur les points de droit, des copies des déclarations de revenus canadienne et australienne de 1997, et des copies de diverses nouvelles cotisations et de divers avis d'opposition canadiens. La procédure est semblable à celle qui a été approuvée par le juge Rip dans l'arrêt *Merrins v. The Queen*, 2002 D.T.C. 1848 (C.C.I.).

[3] L'exposé conjoint des faits des parties, qui est annexé aux présents motifs de jugement, ne donne pas une explication détaillée du fondement de la cotisation. La partie pertinente de l'exposé conjoint indique ce qui suit : [TRADUCTION] « Bien qu'il soit un résident de l'Australie, il a été déterminé que l'appelant est un résident de fait du Canada [...] pour la période allant du 31 janvier au 31 décembre 1997. »

[4] Quel que soit le sens de l'expression « résident de fait », il est évident, vu la manière dont M. Karakochuk a fait l'objet d'une cotisation, qu'il a été déterminé comme ayant la double résidence pour la période de 11 mois débutant le 31 janvier 1997. Autrement dit, pendant cette période, M. Karakochuk a été un résident du Canada pour l'application de la *Loi*, et un résident de l'Australie pour l'application de la *Convention*. Lors d'une conférence téléphonique, les parties m'ont informée qu'elles acceptaient toutes deux l'approche de la double résidence. Les avocats de la Couronne ont dit que c'est ainsi que la déclaration de revenus a été produite, et que les faits appuient le traitement en question. M. Karakochuk a dit qu'il pensait qu'il était plus avantageux pour lui, à toutes fins utiles, d'être traité comme s'il avait la double résidence que d'être assujéti à l'impôt en tant que non-résident du Canada.

[5] Au cours de l'année d'imposition en cause, M. Karakochuk a reçu des revenus de plusieurs sources, dont un revenu de pension des Forces canadiennes. Dans la mesure où il a été reçu le 31 janvier 1997 ou après, le revenu de pension est admissible aux fins d'un taux d'imposition maximal de 15 %, conformément à l'article 18 de la *Convention*. Il est convenu que le montant admissible s'élève à 30 965 \$, et l'impôt qui s'y rapporte, à 4 644 \$ (15 %). Le litige ne concerne pas ce montant. La question vise essentiellement à déterminer le bon montant d'impôt payable sur d'autres sources de revenu.

[6] Le passage pertinent de la *Convention* se trouve à l'article 18, qui est libellé comme suit :

(2) Les pensions et les rentes provenant d'un État contractant au cours d'une année de revenu ou d'une année d'imposition sont imposables dans cet État et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder le moins élevé des deux taux suivants :

a) 15 p. 100 de la pension ou de la rente reçue dans l'année;

[...]

[7] Le plus souvent, les dispositions des conventions, comme l'article 18, visent les personnes qui ne sont pas des résidentes du Canada pour l'application de la *Loi* et de la *Convention*. Ces situations ne présentent pas la difficulté que soulève cet appel, soit de déterminer l'impôt payable par le particulier en tant que résident du Canada pour l'application de la *Loi*, tout en limitant à 15 % l'impôt sur certaines sources de revenu. Ni la *Convention* ni la *Loi* ne semblent prévoir de règles précises sur la façon de calculer l'impôt dans ces circonstances. En l'absence de dispositions

législatives précises, une approche raisonnable dans les circonstances doit être adoptée.

[8] La Couronne fait valoir que l'impôt doit être calculé suivant une série d'étapes, lesquelles sont décrites au point 16 de l'exposé conjoint des faits. Selon les avocats, il s'agit de l'approche normalisée utilisée par l'Agence du revenu du Canada dans les situations de double résidence. Il semble que l'intention générale consiste à commencer par appliquer l'impôt calculé selon la partie I de la *Loi* à toutes les sources de revenu de toutes provenances, puis à réduire à 15 % l'impôt appliqué au revenu de pension.

[9] M. Karakochuk propose une méthode différente, qui comprend des calculs distincts pour l'impôt sur le revenu de pension et pour l'impôt sur les autres revenus. Selon lui, il faut calculer l'impôt sur les autres revenus conformément à la partie I de la *Loi*, et ensuite y ajouter l'impôt de 15 % sur le revenu de pension.

[10] D'abord, pour ce qui est de la proposition de M. Karakochuk, il semble à première vue s'agir d'une approche raisonnable à adopter. Il reste, toutefois, à savoir s'il est raisonnable d'exclure le revenu de pension du calcul du revenu selon la partie I de la *Loi*. On peut faire valoir que rien dans la *Convention* ne permet, explicitement ou implicitement, que le revenu de pension soit exclu du calcul de l'impôt de la partie I, et que son exclusion donne lieu à une sous-estimation de l'impôt sur les autres sources de revenu. La sous-estimation découle, d'une part, du fait que les autres sources de revenu sont assujetties à des tranches d'imposition moins élevées, et, d'autre part, du fait que les crédits d'impôt sont appliqués entièrement aux autres sources de revenu.

[11] Selon M. Karakochuk, son approche donne lieu à l'application des bons taux d'imposition marginaux aux autres sources de revenu, étant donné que, si ce n'était de la *Convention*, le revenu de pension serait assujetti au taux d'imposition marginal le plus élevé. Je ne suis pas d'accord. Nous aurions tort de conclure que des éléments de revenu sont assujettis à des taux d'imposition marginaux précis. L'article 117 de la *Loi* prévoit l'application de taux d'imposition progressifs à différents *niveaux* de revenu. La *Loi* ne fait pas de distinction entre les taux d'imposition en fonction des diverses sources de revenu, et il n'existe aucun motif raisonnable pour conclure que les sources de revenu sont classées dans un ordre précis pour l'application de taux marginaux. Par conséquent, il est tout à fait raisonnable de conclure que toutes les sources de revenu supportent une portion proportionnelle du total de l'impôt exigible.

[12] Pour ce qui est de la proposition de la Couronne, il semble à première vue s'agir d'une façon assez compliquée de mettre en application une simple disposition de convention. C'est une chose d'appliquer une formule compliquée prescrite par le législateur, mais c'est une toute autre chose d'imposer une formule lorsque la loi est muette.

[13] Toutefois, à mon avis, le principal problème que pose l'approche de la Couronne, c'est qu'elle ne donne pas un résultat exact. Si la Couronne rejette l'approche simple de l'appelant sous prétexte qu'elle n'applique pas la partie I de la *Loi* comme il se doit, la Couronne devrait proposer une option qui le fait.

[14] La formule proposée par la Couronne pour l'application de l'impôt de la partie I au revenu de pension est la suivante :

où : A est le revenu de pension admissible aux fins du taux
 d'imposition réduit,
 B est le revenu imposable,
 C est l'impôt payable par ailleurs aux termes de la partie I
 de la *Loi*.

[15] Le problème de cette formule est qu'elle est trop simple; la complexité de la *Loi* ne se prête pas à une approche normalisée. Les deux exemples suivants illustrent le problème.

[16] Dans la formule ci-dessus, le dénominateur « B » représente le revenu imposable. Il comprend tous les revenus et tient compte de toutes les déductions, qu'elles se rapportent ou non à une source de revenu. À mon avis, il ne convient pas d'inclure les déductions dans le dénominateur, à moins que ces déductions ne se rapportent raisonnablement à des sources de revenu précises. Par exemple, si un contribuable a droit à une déduction pour des paiements de pension alimentaire au profit de son ex-épouse, logiquement, cette déduction ne devrait pas être incluse dans le dénominateur, car il n'en résulterait pas une application proportionnelle de l'impôt aux sources de revenu.

[17] La formule présente un autre problème, qui concerne les crédits d'impôt. La formule a pour effet d'appliquer les crédits d'impôt à toutes les sources de revenu. Bien que cela puisse convenir pour certains crédits d'impôt (p. ex. les crédits d'impôt pour frais médicaux), il est permis de penser que cela ne serait pas opportun pour d'autres crédits (p. ex. les crédits pour impôt étranger).

[18] Si l'approche au prorata proposée par la Couronne est acceptée, il faudrait prendre en considération les circonstances particulières d'un contribuable. Cela comprendrait un examen approfondi de tous les éléments de revenu, des déductions et des crédits, de façon à garantir une application raisonnable de l'impôt de la partie I aux diverses sources de revenu. Il ne ressort pas de la proposition de la Couronne qu'un tel examen a eu lieu dans le cas de M. Karakochuk.

[19] Dans les circonstances, je conclus qu'il convient d'accepter l'approche adoptée par M. Karakochuk dans cet appel. Il n'est pas nécessaire que je tranche la question délicate à savoir s'il serait plus raisonnable d'adopter l'approche plus complexe consistant à appliquer l'impôt de la partie I aux diverses sources de revenu, telle qu'elle a été proposée par la Couronne. Je ne connais pas suffisamment les faits nécessaires pour me lancer dans une telle analyse et je n'ai pas bénéficié d'une argumentation de la part des parties à cet égard.

[20] Enfin, j'aimerais souligner que les calculs qui m'ont été fournis visent à la fois l'impôt fédéral et l'impôt provincial. Cette cour n'a aucune compétence en ce qui a trait à l'impôt provincial, et aucune ventilation n'a été fournie pour l'impôt fédéral seulement. D'après les documents produits, il semble que la cotisation fédérale ne comprend qu'une portion proportionnelle de l'impôt de 15 %, car celui-ci a été réparti entre les deux administrations. Je ne crois pas qu'il soit nécessaire, pour les besoins de cet appel, que je détermine si cette répartition est convenable ou non. Ni l'une ni l'autre des parties n'a soulevé la question.

[21] Pour les motifs qui précèdent, l'appel de M. Karakochuk sera admis, et la cotisation sera renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation, conformément à ces motifs.

Signé à Edmonton (Alberta) ce 28^e jour de juillet 2005.

« J. Woods »

La juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de février 2006.

Joanne Robert, traductrice

ANNEXE

[TRADUCTION]

EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

Les parties concernées admettent les faits suivants, pourvu que les aveux ne soient faits que dans le but de trancher les questions visées par l'appel devant la Cour.

1. Le 31 janvier 1997, l'appelant a quitté le Canada et a immigré en Australie.
2. Bien qu'il soit un résident de l'Australie, il a été déterminé que l'appelant est un résident de fait du Canada et qu'il est assujéti à l'impôt au Canada sur son revenu de toutes provenances pour la période allant du 31 janvier au 31 décembre 1997, conformément à l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *LIR* »).
3. Pour l'année d'imposition 1997, l'appelant a produit une déclaration de revenus au moyen du formulaire T1 – *Générale* de 1997.
4. L'appelant a déclaré les revenus suivants :

Genre de revenu	Ligne	Montant
Revenu de pension des Forces canadiennes, y compris :	115	33 235 \$
revenu de pension des Forces canadiennes gagné avant le 31 janvier 1997;		2 275 \$
revenu de pension des Forces canadiennes gagné après le 31 janvier 1997		30 960 \$
Revenu d'emploi gagné au Canada	101	49 714 \$
Revenu d'emploi gagné en Australie	104	51 118 \$
Allocation de retraite reçue avant de quitter le Canada	130	81 365 \$
Intérêts	121	215 \$
Gain en capital imposable	127	10 \$
Total :	150	215 657 \$

5. L'appelant a aussi demandé les déductions suivantes pour l'année d'imposition 1997 :

Genre de revenu	Ligne	Montant
Cotisations à un REER	208	54 000 \$
Cotisations à un régime de retraite	207	10 \$
Frais d'investissement	221	407 \$
Revenu de pension des Forces canadiennes gagné après le 31 janvier 1997	232	30 960 \$
Total :	233	85 378 \$

6. Par conséquent, l'appelant a déclaré un revenu imposable de 130 281 \$ pour l'année d'imposition 1997.
7. Au départ, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi une cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 1997, le 24 mai 2002, et a rejeté une déduction relative au revenu de pension de l'appelant de l'ordre de 30 960 \$.
8. L'appelant s'est opposé à la cotisation du 24 mai 2002 en déposant un avis d'opposition le 15 août 2002, dans lequel il a demandé à être considéré comme un non-résident du Canada à des fins fiscales à compter du 31 janvier 1997, conformément à l'article IV de la *Convention fiscale entre le Canada et l'Australie* (la « Convention »).
9. Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'obligation fiscale de l'appelant pour l'année d'imposition 1997 au moyen d'un avis de nouvelle cotisation daté du 6 mars 2003.
10. Dans cette nouvelle cotisation, le ministre a déterminé que le revenu que l'appelant a gagné en Australie, soit 51 343 \$, n'était pas assujéti à l'impôt du Canada en vertu du sous-alinéa 110(1)f(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») et de la *Convention*. Il a également refusé le crédit fédéral pour impôt étranger de 12 775 \$ et le crédit provincial pour impôt étranger de 2 591 \$, et a déterminé que le revenu imposable révisé de l'appelant s'élevait à 109 897 \$.

11. L'appelant a contesté la nouvelle cotisation du 6 mars 2003 en déposant un avis d'opposition le 30 juin 2003.
12. Le 15 octobre 2003, l'appelant a de nouveau fait l'objet d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1997 au motif que le montant du revenu de pension des Forces canadiennes gagné avant le 31 janvier 1997, de l'ordre de 2 270 \$, était assujéti à l'impôt de la partie I de la *LIR*, et que le montant du revenu de pension des Forces canadiennes (le « revenu de pension ») gagné après le 31 janvier 1997, de l'ordre de 30 965 \$, était également assujéti à l'impôt de la partie I, mais qu'il était limité à un taux d'imposition sur le revenu de 15 %, conformément à l'article XVIII de la *Convention*.
13. Aux fins de l'établissement de l'impôt à payer sur le revenu de pension, le ministre a exclu du revenu de l'appelant le montant du revenu de pension gagné après le 31 janvier 1997 pour calculer l'impôt de 15 % attribuable à ce revenu.
14. Bien que le revenu de pension gagné après le 31 janvier 1997 ait été écarté aux fins du calcul du taux d'imposition réduit, il a été conservé dans le calcul du revenu imposable de l'appelant de 109 897 \$. Bien qu'il n'ait pas été assujéti à l'impôt de nouveau, le revenu de pension a été inclus dans le calcul de l'impôt exigible aux termes de l'article 117 de la *LIR*.
15. Par conséquent, l'obligation fiscale de l'appelant pour l'année d'imposition 1997 a été établie à 34 660 \$ (ce qui comprend une cotisation supplémentaire de 24,22 \$ au Régime de pensions du Canada, en plus de l'impôt exigible fédéral et provincial) plutôt qu'à la somme de 41 790,28 \$ que l'appelant aurait été tenu de payer s'il n'avait pas eu droit au taux d'imposition réduit de 15 % pour son revenu de pension.
16. Afin d'en arriver à une obligation fiscale de 34 660 \$, le ministre a effectué les calculs suivants. D'abord, en utilisant le montant d'impôt de 41 790,28 \$ qui serait normalement exigible, le ministre a déterminé le montant d'impôt attribuable au revenu de pension et a obtenu la somme de 11 755 \$ (étape 1). Le ministre a ensuite appliqué l'article XVIII de la *Convention* pour déterminer l'impôt à payer sur le revenu de pension (étape 2). Il a ensuite soustrait

le montant d'impôt à payer sur le revenu de pension avec la limite de 15 % du montant d'impôt attribuable au revenu de pension sans la limite de 15 %; la différence était de 7 130 \$ (étape 3). L'obligation fiscale totale de l'appelant avec la limite de 15 % sur le revenu de pension a été déterminée en soustrayant la différence de 7 130 \$ du montant d'impôt qui serait normalement exigible pour une obligation fiscale de 34 660 \$ (étape 4).

Étape 1 : $(30\,965 \$ / 109\,897 \$) \times 41\,790 \$ = 11\,774 \$$

Étape 2 : $30\,965 \$ \times 15 \% = 4\,644 \$$

Étape 3 : $11\,774 \$ - 4\,644 \$ = 7\,130 \$$

Étape 4 : $41\,790 \$ - 7\,130 \$ = 34\,660 \$$

17. L'appelant a contesté la méthode de calcul utilisée par le ministre pour déterminer l'impôt attribuable au revenu de pension de 30 965 \$ avant la limite de 15 % prévue par la *Convention*, et s'est opposé à la nouvelle cotisation du 15 octobre 2003 en déposant un avis d'opposition le 13 novembre 2003.
18. Le 28 janvier 2004, le ministre a confirmé l'obligation fiscale de l'appelant pour l'année d'imposition 1997 en fonction de la nouvelle cotisation établie le 15 octobre 2003.

L'appelant et l'intimée conviennent de produire les documents suivants ou des copies de ces documents :

- a) Déclaration de revenus de 1997 de l'appelant;
- b) Avis de cotisation du 24 mai 2002;
- c) Avis d'opposition du 15 août 2002;
- d) Avis de nouvelle cotisation du 6 mars 2003;
- e) Avis d'opposition du 30 juin 2003;
- f) Avis de nouvelle cotisation du 15 octobre 2003;
- g) Avis d'opposition du 13 novembre 2003;
- h) Avis de confirmation du 28 janvier 2004.

ⁱ À titre d'information, l'année d'imposition en cause, 1997, est antérieure à l'entrée en vigueur de certaines règles visant les « personnes réputées non-résidentes » prévues au paragraphe 250(5) de la *Loi*.