

Dossier : 2009-456(IT)I

ENTRE :

MICHAEL NIEMEIJER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 25 septembre 2009 à
Vancouver (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge L.M. Little

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée :

M^e Selena Sit

JUGEMENT MODIFIÉ

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement à l'année d'imposition 2006 est **accueilli**, sans frais, **et la cotisation est déférée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation** conformément aux motifs du jugement **modifié** ci-joints.

Signé à Vancouver (Colombie-Britannique), ce **18^e** jour de **janvier 2010**.

« L.M. Little »

Juge Little

Traduction certifiée conforme
ce 16^e jour de juillet 2010.

Jean-François Leclerc-Sirois, LL.B, M.A.Trad.Jur.

Référence : 2009 CCI 624

Date : 20100118

Dossier : 2009-456(IT)I

ENTRE :

MICHAEL NIEMEIJER,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT MODIFIÉ

Le juge Little

A. LES FAITS

[1] L'appelant est pilote professionnel et il travaille chez KLM Royal Dutch Airlines (« KLM »). Il exerce les fonctions de copilote lorsqu'il effectue des vols pour KLM.

[2] KLM utilise l'aéroport de Schiphol (« Schiphol ») à Amsterdam, aux Pays-Bas, comme principal centre d'opérations.

[3] KLM n'exige pas des pilotes qu'ils vivent à un endroit déterminé. La société les oblige toutefois à se présenter à Schiphol à des moments précis. Tous les vols de KLM effectués par des pilotes de KLM sont en provenance de Schiphol et s'y terminent.

[4] Les pilotes de KLM doivent en outre être présents à Schiphol pour assister à des cours de formation ou de recyclage. Tous les pilotes de KLM doivent être en

disponibilité à Schiphol en tout temps et ils doivent se présenter à des examens médicaux au même endroit, conformément aux exigences de KLM.

[5] Le ou vers le 10 mai 2006, l'appelant a déménagé avec sa famille des Pays-Bas au Canada à titre de résident permanent. L'appelant et sa famille résident à Vancouver (Colombie-Britannique), au Canada.

[6] L'appelant est un résident canadien depuis le 10 mai 2006.

[7] Afin de disposer d'un endroit où vivre lorsqu'il se présentait à Schiphol pour s'acquitter de ses fonctions, l'appelant conservait un petit appartement à Hoofddorp (près de Schiphol) pour lequel il payait un loyer mensuel. L'appelant partage cet appartement avec d'autres pilotes de KLM. Il a calculé que sa part du loyer payé pour l'appartement en 2006 (du 10 mai au 31 décembre 2006) s'élevait à 1 530 \$CAN).

[8] KLM rembourse l'appelant au moyen de paiements journaliers. Elle réserve les chambres d'hôtel et paye les frais y afférents lorsque l'appelant est à l'extérieur d'Amsterdam. Cependant, KLM ne rembourse pas à l'appelant les frais qu'il engage lorsqu'il est à Amsterdam avant ou après des vols ou pour des activités connexes à son travail (c.-à-d. les entraînements sur simulateur, les examens médicaux et lorsque l'appelant est en disponibilité).

[9] KLM a déduit diverses sommes du revenu de l'appelant, comme l'impôt, les cotisations à un régime de retraite, etc. Elle a également déduit des cotisations versées au titre de l'assurance maladie néerlandaise. L'appelant a déterminé que la part des cotisations payées pour l'assurance maladie néerlandaise du 10 mai 2006 au 31 décembre 2006 s'élevait à 1 775 \$CAN.

[10] L'appelant a produit une déclaration de revenus aux Pays-Bas relativement à l'année d'imposition 2006.

[11] L'appelant a en outre produit une déclaration de revenus au Canada pour la période du 10 mai 2006 au 31 décembre 2006.

[12] Lorsque l'appelant a produit sa déclaration de revenus au Canada pour 2006, il a réclamé les sommes suivantes à titre de déductions :

1. Part du loyer payé pour un appartement à Hoofddorp – 1 530 \$CAN;

2. Cotisation payée pour l'assurance maladie néerlandaise – 1 775 \$CAN;
3. **Cotisations à un régime de retraite – 2 666,29 \$.**

(Note : L'appelant a déduit certains autres éléments dans sa déclaration de revenus canadienne. Dans certains cas, ces éléments ont été acceptés et, dans les autres cas, l'appelant a décidé de ne pas les déduire.)

[13] Le ministre du Revenu national (le « ministre ») n'a pas permis à l'appelant de déduire le loyer de l'appartement de 1 530 \$CAN, la cotisation de 1 775 \$CAN payée au titre de l'assurance maladie néerlandaise **ou les cotisations de 2 666,29 \$ à un régime de retraite.**

B. LES POINTS EN LITIGE

[14] Il s'agit de savoir si l'appelant peut déduire les sommes suivantes dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 2006 sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») canadienne :

1. Loyer de l'appartement – 1 530 \$CAN;
2. Cotisation payée pour l'assurance maladie néerlandaise – 1 775 \$CAN;
3. **Cotisations à un régime de retraite.**

C. ANALYSE ET DÉCISION

La cotisation au titre de l'assurance maladie néerlandaise

[15] Au début de l'audition de l'appel, l'avocate de l'intimée a reconnu que l'appelant a droit à une déduction de 4 148 \$ au titre de cotisations à un régime de pension pour l'année d'imposition 2006. Elle a aussi souligné qu'au départ, l'appelant s'était vu refuser une déduction de 2 666,29 \$ au titre de cotisations à un régime de pension.

[16] Pendant l'audience, l'avocate de l'intimée a convenu que la cotisation payée pour l'assurance maladie néerlandaise constituait des frais médicaux admissibles selon l'article 118.2 de la Loi. Elle a toutefois ajouté que, comme la cotisation n'excédait pas 1 884 \$ ou, si elle est moins élevée, la somme représentant 3 pour 100 du revenu net de l'appelant pour l'année 2006, l'appelant ne peut déduire aucune somme à titre de frais médicaux pour l'année.

[17] L'appelant a affirmé que, suivant les lois des Pays-Bas, il était tenu de payer la cotisation pour l'assurance maladie néerlandaise. Selon lui, cette cotisation que le gouvernement des Pays-Bas l'oblige à payer constitue, en réalité, une forme d'impôt. Il a soutenu qu'il devait donc être autorisé à déduire ce paiement, à titre d'impôt étranger payé, dans le calcul de son revenu pour l'application de la Loi canadienne.

[18] Après avoir examiné les règles de droit applicables aux points en litige, je suis arrivé à la conclusion qu'il est nécessaire de décider si la Convention fiscale entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas (la « Convention fiscale ») s'appliquait à la cotisation payée pour obtenir l'assurance maladie néerlandaise.

[19] Dans une lettre datée du 30 septembre 2009, la Cour a demandé aux parties de présenter des observations sur les questions suivantes :

- a) La cotisation payée pour l'assurance maladie néerlandaise peut-elle être assimilée à un « impôt sur les salaires » aux termes de l'article 2 de la Convention fiscale?
- b) La Convention fiscale comporte-t-elle des clauses susceptibles de s'appliquer dans le présent appel?

[20] Le 13 octobre 2009, l'appelant a répondu aux questions soulevées dans la lettre de la Cour. Voici ce qu'il affirme dans sa lettre :

[TRADUCTION]

Je crois que cette déduction obligatoire peut être assimilée à un « impôt sur les salaires » pour les raisons suivantes :

Sur son site Web, le ministère des Impôts néerlandais précise que la somme déduite constitue « [...] une cotisation liée au revenu ». Il ajoute que « [l]a cotisation liée au revenu est calculée [...] sur la somme totale que vous recevez sous forme de : salaires imposables [...] ». Il en ressort clairement que la somme retenue est directement liée au salaire du particulier.

[...]

En résumé, la somme déduite est directement liée aux salaires du particulier. Il s'agit d'une déduction obligatoire qui n'est pas individualisée et qui sert au bien-être du grand public. Je crois qu'elle peut donc être assimilée à un « impôt

sur les salaires » au sens de la Convention fiscale entre le Canada et le Royaume des Pays-Bas.

[21] Dans une lettre datée du 30 novembre 2009, l'avocate de l'intimée a présenté des observations sur les questions que la Cour soulevait dans sa lettre du 30 septembre 2009. Elle mentionne ce qui suit :

[TRADUCTION]

[...]

Selon le paragraphe 2(3) de la Convention :

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

[...]

b) aux Pays-Bas :

- l'impôt sur le revenu (*de inkomstenbelasting*),
- l'impôt sur les salaires (*de loonbelasting*),
- l'impôt sur les sociétés (*de vennootschapsbelasting*), [...]
- l'impôt sur les dividendes (*de dividendbelasting*),
(ci-après dénommés « impôt néerlandais »).

L'article définit « l' » employé devant les termes « impôt sur les salaires » au paragraphe 2(3) renvoie manifestement à un impôt précis établi par le droit néerlandais au moment de la conclusion de la Convention. Cet impôt et la cotisation à l'assurance maladie en cause sont deux choses distinctes.

L'imposition directe aux Pays-Bas est régie par la *Wet op de Inkomstenbelasting* 1964, la loi de l'impôt sur le revenu, et la *Wet op de Loonbelasting* 1965, la loi de l'impôt sur les salaires. L'impôt sur les salaires est un impôt sur le revenu qui est déduit à la source de la rémunération de l'employé. L'administration fiscale néerlandaise confirme que l'impôt sur les salaires constitue « une avance d'impôt sur le revenu » qui est retenue par un employeur et payée à l'administration fiscale et douanière. En raison de cette retenue d'impôt sur le salaire, l'employé « ne paye pas, ou paye moins, d'impôt sur le revenu ».

La mention, au paragraphe 2(3) de la Convention, de l'« impôt sur les salaires » renvoie clairement à des impôts établis sous le régime de la loi de l'impôt sur les salaires, soit la *Wet op de Loonbelasting*.

C'est la loi en matière d'assurance maladie, la *Zorgverzekeringswet*, qui impose le paiement d'une cotisation liée au revenu au titre de l'assurance maladie aux Pays-Bas. Il s'agit d'un prélèvement distinct de l'impôt sur les salaires établi sous le régime de la *Wet op de Loonbelasting*.

L'administration fiscale néerlandaise précise en outre que la cotisation retenue par l'employeur au titre du régime national d'assurance maladie est distincte de l'impôt sur les salaires :

Lorsqu'il fait le paiement, l'employeur ou l'organisme responsable des avantages sociaux retient habituellement l'impôt sur le salaire et les cotisations au régime national d'assurance (lesquels sont collectivement désignés comme les charges sociales), ainsi que la cotisation liée au revenu versée au titre du régime d'assurance maladie. Les charges sociales sont défalquées de l'impôt sur le revenu et des cotisations au régime national d'assurance ultérieurement exigibles. [Non souligné dans l'original.]

Il ne fait donc aucun doute que la cotisation liée au revenu versée au titre du régime national d'assurance maladie ne constitue pas un « impôt sur les salaires » au sens du paragraphe 2(3) de la Convention.

Deuxième question

Aucune autre clause de la Convention [fiscale] ne s'applique dans le présent appel, puisque la cotisation d'assurance maladie ne constitue pas un impôt au sens de la Convention. L'article 2 prévoit que la Convention s'applique uniquement aux prélèvements qui sont des « impôts » sur le revenu :

Article 2 [de la Convention fiscale]

Impôts visés

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de chacun des États, quel que soit le système de perception.
2. Sont considérés comme impôts sur le revenu les impôts perçus sur le revenu total ou sur des éléments du revenu, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.

[...]

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les États ou les autorités compétentes des États se communiquent les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales.

L'avocate de l'intimée a donc affirmé que [TRADUCTION] « la cotisation d'assurance maladie ne constitue pas un impôt » :

[TRADUCTION]

Le ministère néerlandais de la Santé, du Bien-être et des Sports mentionne que l'assurance maladie fait partie du régime de sécurité sociale néerlandais :

Si vous travaillez aux Pays-Bas et payez l'impôt sur le revenu, vous êtes soumis à la législation néerlandaise sur l'assurance maladie. Vous êtes alors obligé de contracter une assurance maladie. [Voir : Ministère de la Santé, du Bien-être et des Sports, « L'assurance maladie est obligatoire si vous travaillez aux Pays-Bas » (26 octobre 2009), en ligne : Ministère de la Santé, du Bien-être et des Sports : <<http://www.minvws.nl/en/folders/z/2008/compulsory-health-insurance-if-you-work-in-the-netherlands.asp>> au paragraphe 2.]

Pour l'application des conventions fiscales, les cotisations au titre de la sécurité sociale ne peuvent habituellement être assimilées à des impôts. Dans son examen du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, sur lequel se fondent la plupart des conventions fiscales conclues par le Canada, le [Dr] Klaus Vogel tient les propos suivants :

Les cotisations au titre de la sécurité sociale ne sont pas non plus assimilables à des impôts. Elles sont directement liées à l'avantage que procure la jouissance de la protection offerte par le système de sécurité sociale [...] [Dr Klaus Vogel *et al.*, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3^e éd. (Boston, Kluwer Law International, 1999), paragraphe 29, page 147.]

L'avocate de l'intimée a ajouté ce qui suit :

La décision *Asscher* de la Cour de justice des Communautés européennes (cinquième chambre) fait état de la différence qui existe entre les cotisations au régime national d'assurance maladie des Pays-Bas et les impôts. Cette affaire soulevait la question de savoir si les Néerlandais pouvaient tenir compte, au moyen d'un taux d'imposition différent, du fait qu'un non-résident n'était pas tenu de payer des cotisations au régime national d'assurance. L'opinion produite

par l'avocat général traitait de la fiscalité aux Pays-Bas et reconnaissait que, bien que l'impôt sur les salaires et les cotisations au régime national d'assurance maladie soient perçus ensemble dans ce pays, il s'agit de deux choses différentes :

L'imposition directe et les cotisations au régime de sécurité sociale appartiennent à des catégories fondamentalement différentes de prélèvements, qui n'ont aucun lien direct entre elles. Le paiement de cotisations au régime de sécurité sociale se fait dans le cadre d'un régime d'assurance : il donne droit à certains avantages précis. En revanche, le paiement d'impôts, qui n'a aucun lien avec une quelconque opération d'assurance, ne donne lieu à aucun avantage en tant que tel. [Voir : *Asscher v. Staatssecretaris van Finacikn*, [1996] All ER (EC) 757.]

[22] Je souscris à l'analyse que l'avocate de l'intimée a présentée dans son mémoire. Je conclus que les cotisations payées au régime d'assurance maladie néerlandais ne constituent pas un « impôt sur les salaires » au sens de la Convention fiscale. Il s'ensuit donc que l'appelant n'a pas gain de cause sur la première question.

Les frais de location de l'appartement

[23] Le paragraphe 8(2) de la Loi énonce que seuls les montants prévus à l'article 8 sont déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré d'un emploi.

[24] L'alinéa 8(1)g) de la Loi est ainsi rédigé :

Employés des entreprises de transport

8(1)g) 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;

[...]

[Non souligné dans l'original.]

[25] Comme l'appelant n'a pas engagé les frais de location pendant qu'il voyageait à l'extérieur de la municipalité ou hors de la région métropolitaine où Schiphol était situé, j'arrive à la conclusion que l'appelant ne peut déduire le paiement du loyer en application de l'alinéa 8(1)g) de la Loi. À l'appui de ma conclusion, je renvoie à la décision *Crawford v. The Queen* (le juge Bowie), 2002 D.T.C. 1883, de la Cour. Cette décision a été confirmée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Crawford v. Canada*, 2003 D.T.C. 5417.

[26] Voici ce qu'a déclaré la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Crawford* :

[...] 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.

[27] L'appel est accueilli sans frais afin d'accorder à l'appelant une déduction de 4 148 \$ au titre de cotisations à un régime de pension. L'appel est rejeté relativement aux autres éléments mentionnés ci-dessus.

Signé à Vancouver (Colombie-Britannique), ce **18^e** jour de **janvier 2010**.

« L.M. Little »

Juge Little

Traduction certifiée conforme
ce 16^e jour de juillet 2010.

Jean-François Leclerc-Sirois, LL.B, M.A.Trad.Jur.

RÉFÉRENCE : 2009 CCI 624

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-456(IT)I

INTITULÉ : Michael Niemeijer et
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 25 septembre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge L.M. Little

DATE DU JUGEMENT : Le 14 décembre 2009

DATE DU JUGEMENT **Le 18 janvier 2010**
MODIFIÉ :

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocate de l'intimée : M^e Selena Sit

AVOCATS INSCRITS AU
DOSSIER :

Avocate de l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada