



NOTE DE L'ARRÊTISTE : Ce document fera l'objet de retouches de forme avant la parution de sa version définitive dans le *Recueil des décisions des Cours fédérales*.

A-260-20 (dossier principal)

A-261-20

A-262-20

2021 CAF 218

Mathew McNeely, Kenneth Chapman et John A. Baker (*appelants*)

c.

Sa Majesté la Reine (*intimée*)

RÉPERTORIÉ : MCNEELEY C. CANADA

Cour d'appel fédérale, juges Webb, Mactavish et LeBlanc J.C.A. — Toronto, 27 septembre; Ottawa, 15 novembre 2021.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appels réunis à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, rejetant les appels interjetés par les appelants à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national — Les appels découlaient du fait que les appelants croyaient que les règles applicables à la distribution d'actions d'une fiducie aux employés d'une société seraient celles applicables aux fiducies visées au sens de l'article 4800.1 du Règlement de l'impôt sur le revenu (le Règlement) — Les bénéficiaires de la fiducie nommée Desire2Learn Employee Stock Trust (la fiducie des employés de D2L) sont les employés de D2L Corporation (D2L) — Une série d'opérations intersociétés ont eu lieu entre D2L, D2L Holdings Inc. et une société à numéro — La fiducie des employés de D2L a distribué à deux reprises des actions acquises de la société issue de la fusion à plusieurs bénéficiaires, dont les appelants — La fiducie des employés de D2L et les bénéficiaires avaient tenu pour acquis qu'aux fins de la Loi, la fiducie des employés de D2L était une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du Règlement; et qu'elle serait une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi — Sous réserve d'une unique exception, elle a exercé le choix prévu à l'article 107(2.001) de la Loi en ce qui concerne les distributions aux bénéficiaires — La fiducie des employés de D2L et ses bénéficiaires avaient produit leurs déclarations de revenus en partant du principe que l'article 107(2.1) de la Loi s'appliquait aux distributions d'actions aux bénéficiaires — La fiducie a déclaré un gain en capital découlant de la disposition réputée des actions et a réparti ces gains en capital imposables entre les bénéficiaires — Le résultat final de ces distributions et de ces choix a fait en sorte que les appelants McNeely et Chapman ont déclaré des gains en capital imposables et ont demandé une déduction correspondante pour gains en capital conformément au paragraphe 110.6(2.1) de la Loi — L'appelant Baker n'avait inclus aucune somme dans son revenu par suite de la première distribution d'actions; il a déclaré un gain en capital imposable relativement à la seconde distribution d'actions qui lui avait été faite — Le ministre a établi une nouvelle cotisation afin d'annuler le gain en capital imposable qui avait été déclaré; il a inclus dans le revenu des appelants certaines sommes au motif que les distributions d'actions étaient des paiements reçus dans le cadre d'un régime de prestation aux employés — Les appelants ont déposé des avis d'opposition, puis ils ont interjeté des appels à

la Cour canadienne de l'impôt — Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés au sens du paragraphe 248(1) de la Loi; elle ne pouvait donc pas être une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du Règlement — Par conséquent, les règles relatives aux paiements reçus dans le cadre de régimes de prestations aux employés s'appliquaient pour déterminer les sommes à inclure dans le revenu des appelants — L'appelant Baker a soulevé un autre argument selon lequel les distributions d'actions qui lui avaient été faites ne devaient pas être considérées comme des distributions dans le cadre d'un régime de prestations aux employés — La Cour canadienne de l'impôt a conclu que Baker n'avait pas établi qu'il avait reçu les actions autrement qu'à titre d'employé — Il s'agissait de savoir si les dispositions de la Loi sur les régimes de prestations aux employés s'appliqueraient à la fiducie des employés de D2L et aux appelants, ou si les règles relatives à l'imposition d'une fiducie visée s'appliqueraient — Concernant Baker, il s'agissait de savoir si a) les règles relatives aux régimes de prestations aux employés prévoient qu'un paiement précis fait dans le cadre d'un tel mécanisme puisse ne pas être inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi; b) dans l'affirmative, si la CCI a commis une erreur en concluant que John Baker n'avait pas satisfait aux exigences relatives aux distributions d'actions qui lui avaient été faites pour que les paiements en découlant ne soient pas inclus dans son revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi — La fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés au sens du paragraphe 248(1) de la Loi; elle remplissait également les conditions d'une fiducie visée énoncées à l'alinéa 4800.1a) du Règlement — La définition du terme « fiducie » au paragraphe 108(1) de la Loi dispose qu'une fiducie, aux termes de l'article 107 de la Loi, ne comprend pas un régime de prestations aux employés — La définition de l'expression « régime de prestations aux employés » figure dans la Loi, tandis que c'est dans le Règlement que se trouvent les qualifications requises pour qu'une fiducie soit une fiducie visée — En l'espèce, il était impossible de concilier les deux dispositions parce qu'elles s'appliquaient à la fiducie des employés de D2L — La fiducie des employés de D2L remplissait autant les conditions d'un régime de prestations aux employés que celles d'une fiducie visée — Les incidences fiscales pour la fiducie des employés de D2L et les appelants sont très différentes selon la catégorie dans laquelle s'inscrit la fiducie des employés de D2L — Comme la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » figure dans la Loi et que la définition de l'expression « fiducie visée » se trouve dans le Règlement, la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » devait prévaloir — Le législateur aurait pu prévoir qu'une fiducie visée n'est pas un régime de prestations aux employés — Les alinéas a) à e) de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » excluent plusieurs mécanismes et fiducies — Concernant l'appelant Baker, le mécanisme prévu dans la fiducie des employés de D2L était un régime de prestation aux employés — Les paiements versés à McNeeley et Chapman par la fiducie des employés de D2L n'étaient pas des paiements exclus pour l'application de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » — En l'espèce, il n'existait qu'un seul mécanisme — Aux termes de la Loi, toutes les sommes reçues par un contribuable dans le cadre d'un régime de prestations aux employés sont incluses dans le calcul de son revenu tiré d'une charge ou d'un emploi — Donc, toutes les sommes que Baker a reçues de la fiducie des employés de D2L étaient incluses dans son revenu à titre de revenu d'emploi — Appels rejetés.

Fiducies — Appels réunis à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, rejetant les appels interjetés par les appelants à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national — Les appels découlaient du fait que les appelants croyaient que les règles applicables à la distribution d'actions d'une fiducie aux employés d'une société seraient celles applicables aux fiducies visées au sens de l'article 4800.1 du Règlement de l'impôt sur le revenu (le Règlement) — Les bénéficiaires de la fiducie nommée Desire2Learn Employee Stock Trust (la fiducie des employés de D2L) sont les employés de D2L Corporation (D2L) — La fiducie des employés de D2L a distribué deux fois des actions acquises de la société issue de la fusion à plusieurs bénéficiaires, dont les appelants — La fiducie des employés de D2L et les bénéficiaires avaient tenu pour acquis qu'aux fins de la Loi, la fiducie des employés de D2L était une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du Règlement et qu'elle serait une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi — Elle a exercé le choix prévu au paragraphe 107(2.001) de la Loi en ce qui concerne les distributions aux bénéficiaires (à l'exception de la première distribution à John Baker) — À l'exception de la première distribution à John Baker, la fiducie des employés de D2L et ses bénéficiaires avaient produit leurs déclarations de revenus en partant du principe que le paragraphe 107(2.1) de la Loi s'appliquait aux distributions d'actions aux bénéficiaires — Ils ont déclaré un gain en capital découlant de la disposition réputée des actions et ont réparti ces gains en

capital imposables entre les bénéficiaires — Il s'agissait de savoir si les dispositions de la Loi sur les régimes de prestations aux employés s'appliquaient à la fiducie des employés de D2L et aux appelants, ou si les règles relatives à l'imposition d'une fiducie visée s'appliquaient — L'alinéa 108(1)a) de la définition de la Loi du terme « fiducie » dispose qu'une fiducie énumérée dans ce paragraphe, y compris un régime de prestations aux employés, ne sera pas une fiducie au sens de l'alinéa 108(1)a) — L'alinéa 108(1)a.1) de la définition du terme « fiducie » donne une description de certaines fiducies qui sont également exclues de la définition du terme « fiducie » — L'exclusion des fiducies visées de l'application de l'alinéa 108(1)a.1) de la Loi signifie qu'une fiducie visée ne sera pas exclue de la définition du terme « fiducie » en raison de l'application de l'alinéa 108(1)a.1) — La même fiducie sera toutefois exclue de la définition du terme « fiducie » si elle est décrite à l'alinéa 108(1)a) — L'exclusion d'une fiducie visée de l'application de l'alinéa 108(1)a.1) ne pouvait faire en sorte que la fiducie des employés de D2L (qui est exclue de la définition du terme « fiducie » en vertu de l'alinéa 108(1)a)) soit rétablie à titre de fiducie en raison du fait qu'il s'agit d'une fiducie visée.

Il s'agissait d'appels réunis à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, rejetant les appels interjetés par les appelants à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national. Ces appels découlaient du fait que les appelants croyaient que les règles applicables à la distribution d'actions d'une fiducie aux employés d'une société seraient celles applicables aux fiducies visées au sens de l'article 4800.1 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le *Règlement*).

En 2005, Patricia Baker avait donné 210 \$ pour l'institution d'une fiducie nommée Desire2Learn Employee Stock Trust (la fiducie des employés de D2L). Les bénéficiaires de la fiducie des employés de D2L sont les employés de D2L Corporation (D2L), laquelle a été fondée par le fils de Patricia Baker, John Baker, l'un des appelants. La fiducie des employés de D2L avait fait l'acquisition d'actions ordinaires de catégorie B pour 10 \$. La fiducie des employés de D2L avait ensuite transféré les actions de D2L à D2L Holdings Inc. (société mère de D2L) pour les mêmes nombre et catégorie d'actions de la société mère de D2L. Lors de la fusion de la société mère de D2L avec une société à numéro, la fiducie des employés de D2L avait acquis un grand nombre d'actions ordinaires de catégorie B sans droit de vote de la société issue de la fusion, qui a conservé le nom de D2L Holdings Inc. Le même jour que celui de la fusion, la fiducie des employés de D2L avait distribué des actions à divers bénéficiaires, notamment à John Baker et à Keneth Chapman. Plus tard en 2012, la fiducie des employés de D2L avait distribué le reste de ses actions à 227 bénéficiaires, dont Mathew McNeeley et de nouveau à John Baker. La juste valeur marchande des actions au moment de la première et de la seconde distribution était de 8,415 \$ l'action. La fiducie des employés de D2L et les bénéficiaires avaient tenu pour acquis qu'aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la fiducie des employés de D2L était une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du *Règlement* et qu'elle serait une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi. La fiducie des employés de D2L avait exercé le choix prévu au paragraphe 107(2.001) de la Loi en ce qui concerne les distributions aux bénéficiaires, à l'exception de la première distribution à John Baker. Par conséquent, à l'exception de la première distribution d'actions à John Baker, la fiducie des employés de D2L et ses bénéficiaires avaient produit leurs déclarations de revenus en partant du principe que le paragraphe 107(2.1) de la Loi s'appliquait aux distributions d'actions aux bénéficiaires. La fiducie des employés de D2L avait déclaré un gain en capital découlant de la disposition réputée des actions d'une somme égale à la différence entre la juste valeur marchande et le prix de base rajusté de ces actions. Le gain en capital imposable représentait la moitié du gain en capital. La fiducie des employés de D2L avait réparti ces gains en capital imposables entre les bénéficiaires. Pour la première distribution d'actions à John Baker, la fiducie des employés de D2L et John Baker avaient produit leurs déclarations de revenus en partant du principe que le paragraphe 107(2) de la Loi s'appliquait. Mathew McNeeley et Kenneth Chapman avaient vendu leurs actions à une société à numéro appartenant à John Baker. John Baker avait transféré les actions reçues lors de la première distribution à une société à numéro en échange des actions de cette société, et avait exercé le choix prévu au paragraphe 85(1) de la Loi, optant pour le produit de disposition égal au prix de base rajusté de ces actions. John Baker a vendu les actions reçues lors de la seconde distribution à la société à numéro. Comme la fiducie des employés de D2L avait reconnu le gain en capital provenant de la seconde distribution des actions à John Baker, son prix de base rajusté de ces actions était égal à leur juste valeur marchande. Le résultat final de ces distributions et de ces choix, aux fins de la Loi, a été le suivant : Mathew McNeeley et

Keneth Chapman ont tous deux déclaré un gain en capital imposable représentant la moitié de l'excédent de la juste valeur marchande des actions qui leur avait été distribuées sur le prix de base rajusté de ces actions, et ils ont tous deux demandé une déduction correspondante pour gains en capital conformément au paragraphe 110.6(2.1) de la Loi. Quant à John Baker, il n'avait inclus aucune somme dans son revenu par suite de la première distribution d'actions qui lui avait été faite et du transfert de ces actions à sa société à numéro; il avait déclaré un gain en capital imposable égal au gain en capital imposable réalisé par la fiducie des employés de D2L relativement à la seconde distribution d'actions qui lui avait été faite. Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard des appelants afin d'annuler le gain en capital imposable que chaque appelant avait déclaré, et d'inclure dans le revenu de chaque appelant une somme égale à la juste valeur marchande des actions qui leur avaient été distribuées, au motif que les distributions de ces actions étaient des paiements reçus dans le cadre d'un régime de prestations aux employés. Dans le cas de John Baker, le ministre a inclus dans son revenu une somme pour les actions qui lui avaient été distribuées lors de la première et seconde distribution. Les appelants ont déposé des avis d'opposition, puis ils ont interjeté des appels à la Cour canadienne de l'impôt.

Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés au sens du paragraphe 248(1) de la Loi et qu'elle ne pouvait donc pas être également une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du Règlement. Par conséquent, les règles relatives aux paiements reçus dans le cadre de régimes de prestations aux employés s'appliquaient pour déterminer les sommes à inclure dans le revenu des appelants. John Baker avait soulevé un autre argument selon lequel les distributions d'actions qui lui avaient été faites ne devaient pas être considérées comme des distributions dans le cadre d'un régime de prestations aux employés parce qu'il n'avait pas reçu ces actions à titre d'employé de D2L. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'il était possible qu'une distribution se fasse dans le cadre d'un régime de prestations aux employés dont les avantages ne seraient pas inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi, mais que John Baker n'avait pas établi qu'il avait reçu les actions autrement qu'à titre d'employé.

La principale question en litige dans les présents appels était de savoir si les dispositions de la Loi sur les régimes de prestations aux employés s'appliqueraient à la fiducie des employés de D2L et aux appelants, ou si les règles relatives à l'imposition d'une fiducie visée s'appliqueraient. Les questions à trancher concernant John Baker étaient celles de savoir si a) les règles relatives aux régimes de prestations aux employés prévoient qu'un paiement précis fait dans le cadre d'un tel mécanisme puisse ne pas être inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi; b) dans l'affirmative, il s'agissait de savoir si le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur en concluant que John Baker n'avait pas satisfait aux exigences relatives aux distributions d'actions qui lui avaient été faites pour que les paiements en découlant ne soient pas inclus dans son revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi.

Arrêt : les appels doivent être rejetés.

La fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés au sens du paragraphe 248(1) de la Loi en ce sens qu'il s'agissait d'un mécanisme; Patricia Baker a cotisé à la fiducie des employés de D2L et elle avait un lien de dépendance avec l'employeur (D2L); les paiements devaient être effectués à partir de la fiducie des employés de D2L ou à leur profit. Les exceptions à la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » prévues aux alinéas a) à e) de cette définition ne s'appliquaient pas à la fiducie des employés de D2L. La fiducie des employés de D2L remplissait également les conditions d'une fiducie visée qui sont énoncées à l'alinéa 4800.1a) du Règlement, parce qu'il s'agissait d'une fiducie maintenue principalement au profit des employés de D2L; l'un des principaux objectifs de la fiducie des employés de D2L consistait à détenir des actions du capital-actions de D2L Holdings; D2L Holdings avait un lien de dépendance avec D2L.

Il s'agissait de déterminer quelles règles régissaient en l'espèce. Si la fiducie des employés de D2L devait être traitée comme une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi, les règles invoquées par les appelants en produisant leurs déclarations de revenus et en déclarant leurs revenus comme ils l'ont fait s'appliqueraient. Toutefois, la définition du terme « fiducie » donnée au paragraphe 108(1) de la Loi dispose qu'une fiducie, aux termes de diverses dispositions (y compris

l'article 107 de la Loi), ne comprend pas un régime de prestations aux employés. Par conséquent, si la fiducie des employés de D2L est un régime de prestations aux employés aux fins de la Loi, les dispositions de l'article 107 de la Loi (sur lesquelles se fondent les appelants) ne s'appliqueraient pas. Les paiements effectués aux appelants à partir de la fiducie des employés de D2L seraient inclus dans leur revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi pour une somme égale à la juste valeur marchande des actions qui leur ont été transférées. De plus, en l'espèce, la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » figure dans la Loi, tandis que c'est dans le Règlement que se trouvent les qualifications requises pour qu'une fiducie soit une fiducie visée. En l'espèce, il était impossible de concilier les deux dispositions parce qu'elles s'appliquent à la fiducie des employés de D2L. La fiducie des employés de D2L remplissait autant les conditions d'un régime de prestations aux employés que celles d'une fiducie visée. Les incidences fiscales pour la fiducie des employés de D2L et les appelants étaient très différentes selon la catégorie dans laquelle s'inscrit la fiducie des employés de D2L. Toutefois, comme la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » figure dans la Loi et que la définition de l'expression « fiducie visée » se trouve dans le Règlement, la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » devait prévaloir. Le législateur aurait pu prévoir qu'une fiducie visée n'est pas un régime de prestations aux employés. Selon les alinéas a) à e) de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés », plusieurs mécanismes et fiducies sont exclus de la définition. Si le législateur avait également eu l'intention d'exclure les fiducies visées de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés », un renvoi à une fiducie visée aurait pu être ajouté à l'alinéa e) ou un alinéa distinct aurait pu le prévoir.

L'article 107 ne s'appliquera qu'aux fiducies définies au paragraphe 108(1) de la Loi. La définition du terme « fiducie » prévoit que plusieurs fiducies différentes ne seront pas considérées comme des fiducies au sens de ce paragraphe. L'alinéa a) de la définition du terme « fiducie » au paragraphe 108(1) dispose qu'une fiducie énumérée dans ce paragraphe, y compris un régime de prestations aux employés, ne sera pas une fiducie au sens de ce paragraphe. L'alinéa a.1) donne une description de certaines fiducies qui sont également exclues de la définition du terme « fiducie ». L'exclusion des fiducies visées de l'application de l'alinéa a.1) signifie qu'une fiducie visée ne sera pas exclue de la définition du terme « fiducie » en raison de l'application de l'alinéa a.1). Cependant, la même fiducie sera exclue de la définition du terme « fiducie » s'il s'agit d'une fiducie décrite à l'alinéa a) (ou dans les autres alinéas de la définition du terme « fiducie »). L'exclusion d'une fiducie visée de l'application de l'alinéa a.1) ne pourrait faire en sorte que la fiducie des employés de D2L (qui est exclue de la définition du terme « fiducie » en vertu de l'alinéa a) puisqu'il s'agit d'un régime de prestations aux employés) soit rétablie à titre de fiducie en raison du fait qu'il s'agit d'une fiducie visée.

Quant à l'argument supplémentaire soulevé par John Baker, il y avait désaccord relativement à l'interprétation adoptée par la Cour canadienne de l'impôt. Pour déterminer si un mécanisme précis constitue un régime de prestations aux employés, l'une des conditions énoncées dans la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » au paragraphe 248(1) de la Loi est liée aux paiements versés dans le cadre de ce mécanisme : Un mécanisme précis constitue un régime de prestations aux employés si un ou plusieurs paiements sont à faire à des employés ou anciens employés ou au profit de ces employés ou anciens employés. Pour déterminer si cette condition est remplie, les paiements qui n'auraient pas à être inclus dans le calcul du revenu si l'article 6 de la Loi s'appliquait, compte non tenu de son sous-alinéa 6(1)a)(ii) ni de son alinéa 6(1)g), sont exclus. Alors que les appelants et le juge de la Cour canadienne de l'impôt envisageaient une interprétation de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » qui donnerait lieu à un mécanisme entraînant la subdivision de la fiducie des employés de D2L en deux parties, le fondement de la subdivision était absent de l'un ou l'autre des alinéas a) à e) de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés ». Le mécanisme qui est prévu dans la fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés. Personne n'a contesté le fait que les paiements versés à Mathew McNeeley et Kenneth Chapman par la fiducie des employés de D2L n'étaient pas des paiements exclus pour l'application de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés ». Dans le cas présent, il n'y avait qu'un seul mécanisme. Aux termes de l'alinéa 6(1)g) de la Loi, toutes les sommes reçues par un contribuable dans le cadre d'un régime de prestations aux employés sont incluses dans le calcul de son revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Donc, toutes les sommes que John Baker avait reçues de la fiducie des employés de D2L étaient incluses dans son revenu à titre de revenu d'emploi.

LOIS ET RÉGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5e suppl.), ch. 1, art. 6, 7, 85(1), 107, 108(1) « fiducie », 110.6(2.1), 248(1) « régime de prestations aux employés ».

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 4800.1, 6800.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION APPLIQUÉE :

Friends of the Oldman River Society c. Canada (Ministre des Transports), [1992] 1 R.C.S. 3.

DÉCISION EXAMINÉE :

Ministre du Revenu national c. Chrysler Canada Ltée, [1991] A.C.F. n° 921 (QL) (1re inst.).

DÉCISION MENTIONNÉE :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

APPELS RÉUNIS à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2020 CCI 90) rejetant les appels interjetés par les appelants à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national mettant en cause la distribution d'actions d'une fiducie aux employés d'une société. Appels rejetés.

ONT COMPARU :

Chia-yi Chua, Douglas A. Cannon et Anu Koshal pour les appelants.

Lindsay Tohn pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

McCarthy Tétrault LLP, Toronto, pour les appelants.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

[1] LE JUGE WEBB, J.C.A. : Les présents appels découlent du fait que les appelants croyaient que les règles applicables à la distribution d'actions d'une fiducie aux employés d'une société seraient celles applicables aux fiducies visées au sens de l'article 4800.1 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945 (le Règlement). Le ministre du Revenu national (le ministre) a toutefois établi une nouvelle cotisation à l'égard des appelants au motif que les règles applicables aux régimes de prestations aux employés au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi) déterminaient les incidences fiscales découlant de la distribution d'actions par la fiducie.

[2] Les appels interjetés par les appelants à la Cour canadienne de l'impôt ont été rejetés (2020 CCI 90).

[3] Pour les motifs qui suivent, je rejeterais les présents appels.

[4] Les présents appels ont été réunis, l'appel dans le dossier A-260-20 étant l'appel principal. Les présents motifs s'appliqueront à tous les appels. La version originale des

présents motifs sera versée au dossier A-260-20, et une copie sera versée dans chacun des autres dossiers.

I. Exposé des faits

[5] En 2005, Patricia Baker a donné 210 \$ pour l'institution d'une fiducie nommée Desire2Learn Employee Stock Trust (la fiducie des employés de D2L). Les bénéficiaires de la fiducie des employés de D2L sont les employés de D2L Corporation (D2L). D2L a été fondée par le fils de Patricia Baker, John Baker, l'un des appelants. La fiducie des employés de D2L a fait l'acquisition de 2 950 actions ordinaires de catégorie B pour 10 \$.

[6] La fiducie des employés de D2L a ensuite transféré les actions de D2L à D2L Holdings Inc. (société mère de D2L) pour les mêmes nombre et catégorie d'actions de la société mère de D2L. Lors de la fusion de la société mère de D2L avec une société à numéro, la fiducie des employés de D2L a acquis 3 705 344 actions ordinaires de catégorie B sans droit de vote de la société issue de la fusion, qui a conservé le nom de D2L Holdings Inc.

[7] Le même jour que celui de la fusion, la fiducie des employés de D2L a distribué 3 356 415 de ses actions à divers bénéficiaires. Plus précisément, 2 317 109 actions ont été distribuées à John Baker et 71 772,18 actions ont été distribuées à Kenneth Chapman. Plus tard en 2012, la fiducie des employés de D2L a distribué le reste de ses 348 929 actions à 227 bénéficiaires, dont 707,66 actions à Mathew McNeeley et 50 384,96 actions à John Baker. La juste valeur marchande des actions au moment de la première et de la seconde distribution était de 8,415 \$ l'action.

[8] La fiducie des employés de D2L et les bénéficiaires ont tenu pour acquis qu'aux fins de la Loi, la fiducie des employés de D2L était une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du Règlement et qu'elle serait une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi. La fiducie des employés de D2L a exercé le choix prévu au paragraphe 107(2.001) de la Loi en ce qui concerne les distributions aux bénéficiaires (à l'exception de la première distribution à John Baker). Par conséquent, à l'exception de la première distribution d'actions à John Baker, la fiducie des employés de D2L et ses bénéficiaires ont produit leurs déclarations de revenus en partant du principe que le paragraphe 107(2.1) de la Loi s'appliquait aux distributions d'actions aux bénéficiaires.

[9] En tenant pour acquis que le paragraphe 107(2.1) de la Loi s'appliquait, la fiducie des employés de D2L a déclaré un gain en capital découlant de la disposition réputée des actions d'une somme égale à la différence entre la juste valeur marchande et le prix de base rajusté de ces actions. Le gain en capital imposable représentait la moitié du gain en capital. La fiducie des employés de D2L a réparti ces gains en capital imposables entre les bénéficiaires.

[10] Lors de la première distribution d'actions à John Baker, la fiducie des employés de D2L et John Baker ont produit leurs déclarations de revenus en partant du principe que le paragraphe 107(2) de la Loi s'appliquait, soit que la fiducie des employés de D2L était réputée avoir disposé de ces actions pour une somme égale au prix de base rajusté de ces actions à la fiducie des employés de D2L, et John Baker était réputé avoir acquis ces actions au même prix.

[11] Mathew McNeeley et Kenneth Chapman ont vendu leurs actions à une société à numéro appartenant à John Baker. John Baker a transféré les actions qu'il a reçues lors

de la première distribution à une société à numéro en échange des actions de cette société, et a exercé le choix prévu au paragraphe 85(1) de la Loi, optant pour le produit de disposition égal au prix de base rajusté de ces actions. John Baker a vendu les actions qu'il a reçues lors de la seconde distribution à la société à numéro. Comme la fiducie des employés de D2L a reconnu le gain en capital provenant de la seconde distribution des actions à John Baker, son prix de base rajusté de ces actions était égal à leur juste valeur marchande.

[12] Le résultat final de ces distributions et de ces choix, aux fins de la Loi, était le suivant :

- a) Mathew McNeeley a déclaré un gain en capital imposable représentant la moitié de l'excédent de la juste valeur marchande des actions qui lui ont été distribuées sur le prix de base rajusté de ces actions, et il a demandé une déduction correspondante pour gains en capital conformément au paragraphe 110.6(2.1) de la Loi;
- b) Kenneth Chapman a déclaré un gain en capital imposable représentant la moitié de l'excédent de la juste valeur marchande des actions qui lui ont été distribuées sur le prix de base rajusté de ces actions, et il a demandé une déduction correspondante pour gains en capital conformément au paragraphe 110.6(2.1) de la Loi; et
- c) John Baker n'a inclus aucune somme dans son revenu par suite de la première distribution d'actions qui lui a été faite et du transfert de ces actions à sa société à numéro, et il a déclaré un gain en capital imposable égal au gain en capital imposable réalisé par la fiducie des employés de D2L relativement à la seconde distribution d'actions qui lui a été faite.

[13] Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard des appelants afin d'annuler le gain en capital imposable que chaque appelant avait déclaré, et d'inclure dans le revenu de chaque appelant une somme égale à la juste valeur marchande des actions qui leur ont été distribuées, au motif que les distributions de ces actions étaient des paiements reçus dans le cadre d'un régime de prestations aux employés. Dans le cas de John Baker, le ministre a inclus dans son revenu une somme pour les actions qui lui ont été distribuées lors de la première et seconde distribution.

[14] Les appelants ont déposé des avis d'opposition, puis ils ont interjeté des appels à la Cour canadienne de l'impôt.

II. Décision de la Cour canadienne de l'impôt

[15] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés au sens du paragraphe 248(1) de la Loi. Cette conclusion l'a amené à conclure que, puisque la fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés, elle ne pouvait pas être également une fiducie visée au sens de l'article 4800.1 du Règlement. Par conséquent, les règles relatives aux paiements reçus dans le cadre de régimes de prestations aux employés s'appliquaient pour déterminer les sommes à inclure dans le revenu des appelants.

[16] John Baker a soulevé un autre argument selon lequel les distributions d'actions qui lui ont été faites ne devaient pas être considérées comme des distributions dans le cadre d'un régime de prestations aux employés parce qu'il n'avait pas reçu ces actions

à titre d'employé de D2L. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'il était possible qu'une distribution se fasse dans le cadre d'un régime de prestations aux employés dont les avantages ne seraient pas inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g de la Loi, mais que John Baker n'avait pas établi qu'il avait reçu les actions autrement qu'à titre d'employé.

[17] Par conséquent, les appels ont été rejetés.

III. Dispositions législatives et réglementaires pertinentes

[18] Les principales dispositions législatives dont il sera question dans les présents motifs sont l'alinéa 6(1)g), les paragraphes 107(2), (2.001) et (2.1) de la Loi, la définition du terme « fiducie » au paragraphe 108(1) de la Loi ainsi que la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » au paragraphe 248(1) de la Loi. Je me reporterai également à l'article 4800.1 du Règlement. Ces dispositions sont reproduites dans l'annexe aux présents motifs.

IV. Questions en litige et norme de contrôle

[19] La principale question en litige dans les présents appels est de savoir si les dispositions de la Loi sur les régimes de prestations aux employés s'appliqueront à la fiducie des employés de D2L et aux appelants, ou si les règles relatives à l'imposition d'une fiducie visée s'appliqueront.

[20] D'autres questions en litige sont soulevées en ce qui concerne John Baker :

- a) les règles relatives aux régimes de prestations aux employés prévoient-elles qu'un paiement précis fait dans le cadre d'un tel mécanisme puisse ne pas être inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi?
- b) dans l'affirmative, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a-t-il commis une erreur en concluant que John Baker n'avait pas satisfait aux exigences relatives aux distributions d'actions qui lui ont été faites pour que les paiements en découlant ne soient pas inclus dans son revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi?

[21] L'interprétation des dispositions législatives est une question de droit à laquelle s'applique la norme de contrôle de la décision correcte. La norme de contrôle applicable aux conclusions de fait ou aux conclusions mixtes de fait et de droit est celle de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

V. Analyse

A. *La fiducie des employés de D2L remplit les conditions d'un régime de prestations aux employés et d'une fiducie visée*

[22] La fiducie des employés de D2L était un régime de prestations aux employés au sens du paragraphe 248(1) de la Loi :

- il s'agissait d'un mécanisme;
- Patricia Baker a cotisé à la fiducie des employés de D2L et elle avait un lien de dépendance avec l'employeur (D2L); et

- les paiements devaient être effectués à partir de la fiducie des employés de D2L ou à leur profit.

[23] Les exceptions à la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » prévues aux alinéas a) à e) de cette définition ne s'appliquent pas à la fiducie des employés de D2L.

[24] La fiducie des employés de D2L remplissait également les conditions d'une fiducie visée qui sont énoncées à l'alinéa 4800.1a) du Règlement :

- il s'agissait d'une fiducie maintenue principalement au profit des employés de D2L;
- l'un des principaux objectifs de la fiducie des employés de D2L consistait à détenir des actions du capital-actions de D2L Holdings; et
- D2L Holdings avait un lien de dépendance avec D2L.

[25] Bien que les définitions des expressions « régime de prestations aux employés » et « fiducie visée » se chevauchent en l'espèce, elles ne se chevauchent pas complètement. Il est possible d'établir un régime de prestations aux employés qui n'est pas une fiducie visée, et vice-versa.

B. Les règles qui régissent — Le caractère prédominant de la Loi

[26] La question de savoir si les incidences fiscales seront déterminées en fonction du fait que la fiducie des employés de D2L est un régime de prestations aux employés ou une fiducie visée est la question principale qui se pose en l'espèce. Si la fiducie des employés de D2L est traitée comme une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi, les règles invoquées par les appelants en produisant leurs déclarations de revenus et en déclarant leurs revenus comme ils l'ont fait pourraient s'appliquer.

[27] Toutefois, la définition du terme « fiducie » donnée au paragraphe 108(1) de la Loi dispose qu'une fiducie, aux termes de diverses dispositions (y compris l'article 107 de la Loi), ne comprend pas un régime de prestations aux employés. Par conséquent, si la fiducie des employés de D2L est un régime de prestations aux employés aux fins de la Loi, les dispositions de l'article 107 de la Loi (sur lesquelles se fondent les appelants) ne s'appliquent pas puisque la fiducie des employés de D2L n'est pas une fiducie pour l'application de l'article 107 de la Loi. Les paiements effectués aux appelants à partir de la fiducie des employés de D2L seront inclus dans leur revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi pour une somme égale à la juste valeur marchande des actions qui leur ont été transférées.

[28] Les appelants se fondent sur la décision du juge Strayer intitulée *Ministre du Revenu national c. Chrysler Canada Ltée*, [1991] A.C.F. n° 921 (QL) (1^{re} inst.). Dans cette instance, la Cour était saisie d'un conflit potentiel entre les règles relatives aux options d'achat de l'article 7 et les règles relatives au régime de prestations aux employés. Le conflit découlait cependant du libellé de dispositions figurant dans la même loi. En l'espèce, la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » figure dans la Loi, tandis que c'est dans le Règlement que se trouvent les qualifications requises pour qu'une fiducie soit une fiducie visée.

[29] Dans l'arrêt *Friends of the Oldman River Society c. Canada (Ministre des Transports)*, [1992] 1 R.C.S. 3, à la page 38, le juge La Forest, au nom de la Cour suprême du Canada, a confirmé que les règlements (qui constituent de la législation subordonnée), ne doivent pas être en conflit avec leur législation habilitante :

On ne met pas en doute les principes fondamentaux du droit. Il ne peut y avoir incompatibilité entre le texte réglementaire et la loi en vertu duquel il est adopté (*Belanger c. The King* (1916), 54 R.C.S. 265), pas plus qu'il ne peut y en avoir avec les autres lois fédérales (*R. & W. Paul, Ltd. c. Wheat Commission*, [1937] A.C. 139 (H.L.)), sauf si la loi l'autorise (*Re Gray* (1918), 57 R.C.S. 150). Normalement, la loi fédérale doit l'emporter sur le texte réglementaire incompatible. Toutefois, en matière d'interprétation, un tribunal préférera, dans la mesure du possible, une interprétation qui permet de concilier les deux textes [...]

[30] En l'espèce, il est impossible de concilier les deux dispositions parce qu'elles s'appliquent à la fiducie des employés de D2L. La fiducie des employés de D2L remplit autant les conditions d'un régime de prestations aux employés que celles d'une fiducie visée. Les incidences fiscales pour la fiducie des employés de D2L et les appelants sont très différentes selon que la fiducie des employés de D2L entre dans la catégorie de régime de prestations aux employés ou de fiducie visée. Toutefois, comme la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » figure dans la Loi et que la définition de l'expression « fiducie visée » se trouve dans le Règlement, la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » doit prévaloir. Dans le cas contraire, la Loi serait modifiée par le Règlement si un mécanisme comme celui dans le présent appel ne constituait pas un régime de prestations aux employés au sens de la Loi parce qu'il est également une fiducie visée au sens du Règlement.

[31] Le législateur aurait pu prévoir qu'une fiducie visée n'est pas un régime de prestations aux employés. Selon les alinéas a) à e) de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés », plusieurs mécanismes et fiducies sont exclus de la définition. Plus précisément, l'alinéa e) renvoie à un mécanisme visé, qui est défini à l'article 6800 du Règlement. Si le législateur avait également eu l'intention d'exclure les fiducies visées de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés », un renvoi à une fiducie visée aurait pu être ajouté à l'alinéa e) ou un alinéa distinct aurait pu le prévoir.

C. Les règles qui régissent — Arguments fondés sur l'alinéa a.1) de la définition du terme fiducie

[32] Les appelants soutiennent que les règles relatives à la fiducie visée devraient s'appliquer en raison du libellé de l'alinéa a.1) de la définition du terme « fiducie » au paragraphe 108(1) de la Loi. L'article 107 ne s'appliquera qu'aux fiducies définies au paragraphe 108(1) de la Loi. La définition du terme « fiducie » prévoit que plusieurs fiducies différentes ne seront pas considérées comme des fiducies au sens de ce paragraphe.

[33] L'alinéa a) de la définition du terme « fiducie » au paragraphe 108(1) dispose qu'une fiducie énumérée dans ce paragraphe, y compris un régime de prestations aux employés, ne sera pas une fiducie au sens de ce paragraphe. L'alinéa a.1) donne une description de certaines fiducies qui sont également exclues de la définition du terme « fiducie ». La première partie de l'alinéa a.1) est celle sur laquelle les appelants mettent l'accent :

Définitions

108 (1) [...]

fiducie [...]

a.1) la fiducie (sauf celle visée aux alinéas a) ou d), celle à laquelle les paragraphes 7(2) ou (6) s'appliquent et celle qui est visée [...] pour l'application du paragraphe 107(2)) [...]

[34] Les appelants soutiennent qu'en raison du fait que cet alinéa exclut les fiducies visées de celles auxquelles il s'appliquerait autrement, toutes les fiducies visées doivent être considérées comme des fiducies pour l'application de la définition du terme « fiducie ». Par conséquent, ils font valoir que les règles énoncées à l'article 107 s'appliqueront même si un régime de prestations aux employés n'est pas une fiducie au sens de l'alinéa a) de la définition du terme « fiducie ».

[35] La partie mentionnée par les appelants n'exclut toutefois que certaines fiducies de l'application de l'alinéa a.1). Cela ne signifie pas qu'une fiducie visée est rétablie à titre de fiducie. Plusieurs fiducies sont exclues de la définition du terme « fiducie » en vertu de l'alinéa a). L'une d'entre elles est la fiducie d'assurance-vie et soins de santé au bénéfice d'employés. Si j'applique l'interprétation donnée par les appelants, une fiducie d'assurance-vie et soins de santé au bénéfice d'employés serait également rétablie à titre de fiducie, puisqu'elle est également comprise dans les exceptions à l'application de l'alinéa a.1), étant une fiducie décrite à l'alinéa a). Ce n'est pas l'interprétation qu'il convient de donner à l'effet de cette disposition.

[36] L'exclusion des fiducies visées de l'application de l'alinéa a.1) signifie qu'une fiducie visée ne sera pas exclue de la définition du terme « fiducie » en raison de l'application de l'alinéa a.1). Cependant, la même fiducie sera exclue de la définition du terme « fiducie » s'il s'agit d'une fiducie décrite à l'alinéa a) (ou dans les autres alinéas de la définition du terme « fiducie »).

[37] L'exclusion d'une fiducie visée de l'application de l'alinéa a.1) ne peut faire en sorte que la fiducie des employés de D2L (qui est exclue de la définition du terme « fiducie » en vertu de l'alinéa a) puisqu'il s'agit d'un régime de prestations aux employés) soit rétablie à titre de fiducie en raison du fait qu'il s'agit d'une fiducie visée.

D. Conclusion à l'égard des appels interjetés par Mathew McNeeley et Kenneth Chapman

[38] Par conséquent, je rejeterais les appels de Mathew McNeeley et de Kenneth Chapman.

E. Argument supplémentaire soulevé par John Baker

[39] Un autre argument a été soulevé par John Baker. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu, du fait de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » au paragraphe 248(1) de la Loi, qu'il serait possible que certains paiements versés dans le cadre d'un régime de prestations aux employés ne soient pas inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) de la Loi. Toutefois, comme le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que John Baker n'avait pas établi qu'il tomberait sous le coup de cette exception, les sommes ont été incluses dans son revenu à titre de paiements reçus dans le cadre d'un régime de prestations aux employés.

[40] Je ne souscris pas à l'interprétation que le juge de la Cour canadienne de l'impôt a adoptée.

[41] Pour déterminer si un mécanisme précis constitue un régime de prestations aux employés, l'une des conditions énoncées dans la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » est liée aux paiements versés dans le cadre de ce mécanisme :

Définitions

248 (1) [...]

régime de prestations aux employés [...] et en vertu duquel un ou plusieurs paiements sont à faire à des employés ou anciens employés de l'employeur ou à des personnes qui ont un lien de dépendance avec l'un de ces employés ou anciens employés, ou au profit de ces employés, anciens employés ou personnes, sauf s'il s'agit d'un paiement qui n'aurait pas à être inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire ou d'un employé ou ancien employé si l'article 6 s'appliquait compte non tenu de son sous-alinéa (1)a(ii) ni de son alinéa (1)g [...]

[42] Un mécanisme précis constitue un régime de prestations aux employés si un ou plusieurs paiements sont à faire à des employés ou anciens employés ou au profit de ces employés ou anciens employés. Pour déterminer si cette condition est remplie, les paiements qui n'auraient pas à être inclus dans le calcul du revenu si l'article 6 de la Loi s'appliquait, compte non tenu de son sous-alinéa 6(1)a(ii) ni de son alinéa 6(1)g), seraient exclus. Le sous-alinéa 6(1)a(ii) de la Loi dispose qu'un avantage que reçoit ou dont jouit le contribuable découlant d'une convention de retraite, d'un régime de prestations aux employés ou d'une fiducie d'employés ne sera pas inclus dans le revenu à titre d'avantage tiré de son emploi en vertu de l'alinéa 6(1)a). Ce sous-alinéa n'exige pas que les sommes soient incluses dans le revenu. Il prévoit plutôt l'exclusion de certaines sommes dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la Loi. L'alinéa 6(1)g) dispose que toutes les sommes reçues dans le cadre d'un régime de prestations aux employés seront incluses dans le revenu. Par conséquent, les paiements exclus aux fins de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » sont les paiements qui ne seraient inclus dans le revenu qu'à titre de sommes reçues dans le cadre d'un régime de prestations aux employés.

[43] Je suis d'avis que la mention relative à l'exclusion de certains paiements pour déterminer si un mécanisme constitue un régime de prestations aux employés signifie que chaque paiement à effectuer dans le cadre d'un mécanisme précis est examiné afin de vérifier s'il s'agit d'un paiement exclu ou non. Si tous les paiements sont des paiements exclus, le mécanisme ne constitue pas un régime de prestations aux employés. Si, toutefois, le mécanisme inclut au moins un paiement qui n'est pas un paiement exclu, le mécanisme constitue un régime de prestations aux employés.

[44] Il est important de souligner que cela fait partie de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » et, par conséquent, des critères à examiner pour déterminer si un mécanisme précis répond à cette définition. Il ne s'agit pas d'une disposition fiscale. L'alinéa 6(1)g) de la Loi détermine les sommes à inclure dans le revenu par suite d'un paiement versé dans le cadre d'un régime de prestations aux employés. Cet alinéa prévoit que toutes les sommes reçues dans le cadre d'un régime de prestations aux employés doivent être incluses dans le revenu du bénéficiaire. Il n'y a aucune exception prévue à l'alinéa 6(1)g) de la Loi « sauf s'il s'agit d'un paiement qui n'aurait pas à être inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire ou d'un employé ou

ancien employé si l'article 6 s'appliquait compte non tenu de son sous-alinéa (1)a)(ii) ni de son alinéa (1)g) ».

[45] L'interprétation proposée par les appelants, que la Cour canadienne de l'impôt a adoptée, signifierait qu'il y aurait différents mécanismes — l'un dans le cadre duquel les paiements provenant de la fiducie des employés de D2L seraient inclus dans le revenu en vertu de l'alinéa 6(1)g) et l'autre, dans le cadre duquel les paiements provenant de la fiducie des employés de D2L ne seraient pas inclus dans le revenu en vertu de cet alinéa.

[46] La définition de l'expression « régime de prestations aux employés » prévoit bel et bien qu'une partie d'un mécanisme puisse ne pas être un régime de prestations aux employés; les derniers mots de la première partie de la définition (immédiatement avant les alinéas a) à e) étant les suivants : « [n]e fait pas partie d'un régime de prestations aux employés toute partie du mécanisme qui est : ».

[47] Par conséquent, si une partie du mécanisme est une fiducie ou un mécanisme décrit aux alinéas a) à e) de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés », cette partie ne constituera pas un régime de prestations aux employés. En fait, il y aura deux mécanismes : la partie qui constitue un régime de prestations aux employés et la partie qui constitue une fiducie ou un mécanisme décrit aux alinéas a) à e).

[48] Alors que les appelants et le juge de la Cour canadienne de l'impôt envisageaient une interprétation de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » qui donnerait lieu à une subdivision du mécanisme en deux parties, le fondement de la subdivision, comme l'a conclu le juge de la Cour canadienne de l'impôt, est absent de l'un ou l'autre des alinéas a) à e) de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés ». Aucun de ces alinéas ne prévoit la séparation du régime de prestations aux employés en mécanismes distincts, selon qu'un paiement ne serait pas inclus dans le revenu si l'article 6 de la Loi s'appliquait sans aucune référence au sous-alinéa 6(1)a)(ii) et à l'alinéa 6(1)g).

[49] Le mécanisme qui est prévu dans la fiducie des employés de D2L, est un régime de prestations aux employés. Personne ne conteste le fait que les paiements versés à Mathew McNeeley et Kenneth Chapman par la fiducie des employés de D2L ne sont pas des paiements exclus pour l'application de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés ».

[50] Aucune partie de ce mécanisme n'est exclue de la définition de l'expression « régime de prestations aux employés » en conséquence de l'application des alinéas a) à e) de cette définition. Par conséquent, il n'y a qu'un seul mécanisme. Aux termes de l'alinéa 6(1)g) de la Loi, toutes les sommes reçues par un contribuable dans le cadre d'un régime de prestations aux employés sont incluses dans le calcul de son revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Donc, toutes les sommes que John Baker a reçues de la fiducie des employés de D2L sont incluses dans son revenu à titre de revenu d'emploi.

[51] Par conséquent, je rejeterais l'appel de John Baker.

VI. Conclusion

[52] Je rejeterais les appels et j'adjugerais un seul mémoire de dépens relativement à l'appel de John Baker.

LA JUGE MACTAVISH, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE LEBLANC, J.C.A. : Je suis d'accord.

ANNEXE

Ce qui suit est la version actuelle des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, reproduites ci-après. Bien que certaines de ces dispositions aient été modifiées après l'année d'imposition en cause dans les présents appels, il ne s'agit pas de modifications importantes quant aux questions soulevées dans les présents appels.

Alinéa 6(1)g) de la Loi

Éléments à inclure à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi

6 (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments suivants qui sont applicables :

[...]

Prestations d'un régime de prestations aux employés

g) le total des sommes dont chacune représente un montant reçu par lui au cours de l'année dans le cadre d'un régime de prestations aux employés ou de la disposition d'une participation dans un tel régime, à l'exclusion de la partie de ce montant qui constitue

(i) une prestation consécutive au décès ou une somme qui serait une telle prestation sans la déduction prévue à la définition de cette expression au paragraphe 248(1),

(ii) un remboursement des sommes versées au régime par le contribuable ou par un employé décédé dont il est l'héritier ou le représentant légal, dans la mesure où elles n'ont pas été déduites dans le calcul de leur revenu imposable pour une année d'imposition quelconque,

(iii) une prestation de retraite ou de pension imputable aux services rendus par une personne au cours d'une période tout au long de laquelle elle ne résidait pas au Canada,

(iv) une prestation désignée au sens du paragraphe 144.1(1);

Paragrapes 107(2), (2.001) et (2.1) de la Loi

107 (1) [...]

Distribution par une fiducie personnelle

(2) Sous réserve des paragraphes (2.001), (2.002) et (4) à (5), les règles ci-après s'appliquent dans le cas où, à un moment donné, une fiducie personnelle ou une fiducie visée par règlement effectuée, au profit d'un contribuable bénéficiaire, une distribution (qui ne constitue pas un fait lié à la conversion d'une EIPD-fiducie) de ses biens qui donne lieu à la disposition de la totalité ou d'une partie de la participation du contribuable au capital de la fiducie :

a) la fiducie est réputée avoir disposé de ces biens et en avoir tiré un produit égal au coût indiqué de ces biens, pour la fiducie, immédiatement avant ce moment;

b) sous réserve du paragraphe (2.2), le contribuable est réputé avoir acquis les biens à un coût égal à la somme de leur coût indiqué pour la fiducie immédiatement avant ce moment et du pourcentage déterminé de l'excédent éventuel du montant visé au sous-alinéa (i) sur le montant visé au sous-alinéa (ii) :

(i) le prix de base rajusté pour lui de la participation au capital ou de la partie de cette participation, selon le cas, immédiatement avant ce moment (déterminé compte non tenu de l'alinéa (1)a)),

(ii) le coût indiqué pour lui de la participation au capital ou de la partie de cette participation, selon le cas, immédiatement avant ce moment;

b.1) pour l'application de l'alinéa b), le pourcentage déterminé correspond au pourcentage applicable suivant :

(i) si les biens sont des immobilisations (sauf des biens amortissables), 100 %,

(ii) [Abrogé, 2016, ch. 12, art. 36]

(iii) dans les autres cas, 50 %;

c) le produit de disposition de la totalité ou de la partie de la participation au capital dont le contribuable a disposé à l'occasion de la distribution est réputé être égal à l'excédent du coût visé au sous-alinéa (i) sur le total visé au sous-alinéa (ii) :

(i) le coût auquel il serait réputé par l'alinéa b) avoir acquis les biens, si le pourcentage déterminé visé à cet alinéa était de 100 %,

(ii) le total des montants représentant chacun un montant de réduction admissible à ce moment pour le contribuable quant à la participation au capital ou à la partie de participation;

d) lorsque les biens ainsi distribués étaient des biens amortissables de la fiducie, appartenant à une catégorie prescrite, et que le montant du coût en capital de ces biens, supporté par la fiducie, dépasse le coût que le contribuable est réputé, en vertu du présent article, avoir supporté pour les acquérir, pour l'application des articles 13 et 20 et des dispositions réglementaires prises en vertu de l'alinéa 20(1)a) :

(i) le coût en capital des biens, supporté par le contribuable, est réputé être celui supporté par la fiducie,

(ii) l'excédent est réputé avoir été déductible par le contribuable, relativement aux biens, en vertu des dispositions réglementaires prises en application de l'alinéa 20(1)a), dans le calcul de son revenu pour des années d'imposition antérieures à son acquisition de ces biens.

d.1) [Abrogé, 2010, ch. 12, art. 10]

e) [Abrogé, 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 43]

f) [Abrogé, 2016, ch. 12, art. 36]

Roulement — choix d'une fiducie

(2.001) Lorsqu'une fiducie distribue un bien à l'un de ses bénéficiaires en règlement total ou partiel de la participation de celui-ci à son capital, le paragraphe (2) ne s'applique pas à la distribution si la fiducie en fait le choix dans un formulaire prescrit présenté au ministre avec sa déclaration de revenu pour son année d'imposition où le bien est distribué et si l'un des faits ci-après se vérifie :

- a) la fiducie réside au Canada au moment de la distribution;
- b) le bien est un bien canadien imposable;
- c) le bien est soit une immobilisation utilisée dans le cadre d'une entreprise que la fiducie exploite par l'entremise d'un **établissement stable** (au sens du règlement) au Canada immédiatement avant la distribution, soit un bien à porter à l'inventaire d'une telle entreprise.

[...]

Autres distributions

(2.1) Lorsque, à un moment donné, une fiducie effectue, au profit d'un de ses bénéficiaires, une distribution de biens qui donnerait lieu à la disposition de la totalité ou d'une partie de la participation du bénéficiaire au capital de la fiducie (laquelle participation ou partie de participation est appelée « ancienne participation » au présent paragraphe) s'il était fait abstraction des alinéas h) et i) de la définition de disposition au paragraphe 248(1), et que les règles énoncées aux paragraphes (2) et (3.1) et aux articles 88.1 et 132.2 ne s'appliquent pas à la distribution, les règles suivantes s'appliquent :

- a) la fiducie est réputée avoir disposé du bien pour un produit égal à sa juste valeur marchande à ce moment;
- b) le bénéficiaire est réputé avoir acquis le bien à un coût égal au produit déterminé selon l'alinéa a);
- c) sous réserve de l'alinéa e), le produit de disposition, pour le bénéficiaire, de la partie de l'ancienne participation dont il a disposé au moment de la distribution est réputé égal à l'excédent éventuel :

- (i) du produit déterminé selon l'alinéa a) (sauf la partie éventuelle de ce produit qui représente un paiement auquel s'applique l'alinéa h) ou i) de la définition de **disposition** au paragraphe 248(1)),

sur la somme des montants suivants :

- (ii) si le bien n'est pas un avoir minier canadien ou un avoir minier étranger, l'excédent éventuel de sa juste valeur marchande à ce moment sur la somme des montants suivants :

- (A) le coût indiqué du bien pour la fiducie immédiatement avant ce moment,

- (B) la partie éventuelle de l'excédent qui serait déterminé selon le présent sous-alinéa s'il n'était pas tenu compte de la présente division, qui représente un paiement auquel s'applique l'alinéa h) ou i) de la définition de **disposition** au paragraphe 248(1),

- (iii) le total des montants représentant chacun un montant de réduction admissible à ce moment pour le contribuable quant à l'ancienne participation;

- d) malgré les alinéas a) à c), lorsque la fiducie ne réside pas au Canada à ce moment, que le bien n'est pas visé aux alinéas (2.001)b) ou c) et que, en l'absence du présent alinéa, un contribuable n'aurait pas de revenu, de perte, de gain en capital imposable ou de perte en capital déductible relativement au bien en raison de l'application du paragraphe 75(2) à la disposition du bien à ce moment :

- (i) la fiducie est réputée avoir disposé du bien pour un produit égal à son coût indiqué,

(ii) le bénéficiaire est réputé avoir acquis le bien à un coût égal à sa juste valeur marchande,

(iii) le produit de disposition, pour le bénéficiaire, de la partie de l'ancienne participation dont il a disposé au moment de la distribution est réputé être égal à l'excédent de la juste valeur marchande du bien sur le total des montants suivants :

(A) la partie du montant de la distribution qui est un paiement auquel s'applique l'alinéa h) ou i) de la définition de **disposition** au paragraphe 248(1),

(B) le total des montants représentant chacun un montant de réduction admissible à ce moment pour le contribuable quant à l'ancienne participation;

e) lorsque la fiducie est une fiducie de fonds commun de placement, que la distribution est effectuée au cours d'une de ses années d'imposition qui est antérieure à son année d'imposition 2003, qu'elle a fait, pour l'année, le choix prévu au paragraphe (2.11) et qu'elle en fait le choix relativement à la distribution dans le formulaire prescrit produit avec sa déclaration de revenu pour l'année :

(i) il n'est pas tenu compte de l'alinéa c),

(ii) le produit de disposition, pour le bénéficiaire, de la partie de l'ancienne participation dont il a disposé lors de la distribution est réputé être égal au montant déterminé selon l'alinéa a).

Définition de « fiducie » au paragraphe 108(1) de la Loi

Définitions

108 (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente sous-section.

[...]

fiducie Sont comprises parmi les fiducies tant la fiducie non testamentaire que la fiducie testamentaire; le terme ne vise toutefois pas, aux paragraphes 104(4), (5), (5.2), (12), (13.1), (13.2), (14) et (15) ainsi qu'aux articles 105 à 107 :

a) une fiducie au profit d'un athlète amateur, une fiducie d'employés, une fiducie de soins de santé au bénéfice d'employés, une fiducie visée à l'alinéa 149(1)o.4 ni une fiducie régie par un compte d'épargne libre d'impôt, un fonds enregistré de revenu de retraite, un mécanisme de retraite étranger, un régime de participation des employés aux bénéfices, un régime de participation différée aux bénéfices, un régime de pension agréé, un régime de pension agréé collectif, un régime de prestations aux employés, un régime enregistré d'épargne-études, un régime enregistré d'épargne-invalidité, un régime enregistré d'épargne-retraite ou un régime enregistré de prestations supplémentaires de chômage;

a.1) la fiducie (sauf celle visée aux alinéas a) ou d), celle à laquelle les paragraphes 7(2) ou (6) s'appliquent et celle qui est visée par règlement pour l'application du paragraphe 107(2)) dont la totalité ou la presque totalité des biens sont détenus en vue d'assurer des prestations à des particuliers auxquels des prestations sont assurées dans le cadre ou au titre de la charge ou de l'emploi actuel ou ancien d'un particulier;

b) une fiducie créée à l'égard du fonds réservé, au sens de l'article 138.1;

c) une fiducie réputée, aux termes du paragraphe 143(1), exister à l'égard d'une congrégation qui est une partie constituante d'un organisme religieux;

d) une fiducie de convention de retraite, au sens du paragraphe 207.5(1);

e) une fiducie dont chacun des bénéficiaires est, depuis l'établissement de la fiducie, soit une fiducie visée aux alinéas a), b) ou d), soit une personne qui est bénéficiaire de la fiducie du seul fait qu'elle est bénéficiaire d'une fiducie visée à l'un de ces alinéas;

e.1) une fiducie pour l'entretien d'un cimetière ou une fiducie régie par un arrangement de services funéraires;

Par ailleurs, n'est pas considérée comme une fiducie pour l'application, à un moment quelconque, des paragraphes 104(4), (5), (5.2), (12), (14) et (15) :

f) la fiducie qui est une fiducie d'investissement à participation unitaire à ce moment;

g) la fiducie dont l'ensemble des participations, à ce moment, ont été dévolues irrévocablement, à l'exception des fiducies suivantes :

(i) les fiducies au profit de l'époux ou du conjoint de fait postérieures à 1971, les fiducies en faveur de soi-même, les fiducies mixtes au profit de l'époux ou du conjoint de fait ou les fiducies auxquelles l'alinéa 104(4)a.4) s'applique,

(ii) [Abrogé, 2013, ch. 34, art. 236]

(iii) la fiducie qui a choisi, dans sa déclaration de revenu en vertu de la présente partie pour sa première année d'imposition se terminant après 1992, de se soustraire à l'application du présent alinéa,

(iv) la fiducie qui réside au Canada à ce moment, dans le cas où la juste valeur marchande globale, à ce moment, de l'ensemble des participations dans la fiducie alors détenues par ceux de ses bénéficiaires qui ne résident pas au Canada à ce moment représente plus de 20 % de la juste valeur marchande globale, à ce moment, de l'ensemble des participations dans la fiducie alors détenues par ses bénéficiaires,

(v) la fiducie dont les modalités prévoient, à ce moment, que la totalité ou une partie de la participation d'une personne dans la fiducie doit prendre fin par rapport à une période (y compris celle déterminée par rapport au décès de la personne), autrement que par l'effet des modalités de la fiducie selon lesquelles une participation dans la fiducie doit prendre fin par suite de la distribution à la personne (ou à sa succession) d'un bien de la fiducie, si la juste valeur marchande du bien à distribuer doit être proportionnelle à celle de cette participation immédiatement avant la distribution,

(vi) la fiducie qui, avant ce moment et après le 17 décembre 1999, a effectué une distribution en faveur d'un bénéficiaire au titre de la participation de celui-ci à son capital, s'il est raisonnable de considérer que la distribution a été financée par une dette de la fiducie et si l'une des raisons pour lesquelles la dette a été contractée était d'éviter des impôts payables par ailleurs en vertu de la présente partie par suite du décès d'un particulier. (*trust*)

Définition de « régime de prestations aux employés » au paragraphe 248(1) de la Loi

Définitions

248 (1)

régime de prestations aux employés Mécanisme dans le cadre duquel des cotisations sont versées à une personne (appelée « dépositaire » dans la présente loi) par un employeur ou par toute autre personne avec qui celui-ci a un lien de dépendance et en vertu duquel un ou plusieurs paiements sont à faire à des employés ou anciens employés

de l'employeur ou à des personnes qui ont un lien de dépendance avec l'un de ces employés ou anciens employés, ou au profit de ces employés, anciens employés ou personnes, sauf s'il s'agit d'un paiement qui n'aurait pas à être inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire ou d'un employé ou ancien employé si l'article 6 s'appliquait compte non tenu de son sous-alinéa (1)a)(ii) ni de son alinéa (1)g). Ne fait pas partie d'un régime de prestations aux employés toute partie du mécanisme qui est :

- a)** un régime ou une fiducie visé au sous-alinéa 6(1)a)(i) ou à l'alinéa 6(1)d) ou f);
- b)** une fiducie visée à l'alinéa 149(1)y);
- c)** une fiducie d'employés;
 - c.1)** une entente d'échelonnement du traitement applicable à un contribuable dans le cadre de laquelle des montants différés doivent être ajoutés comme avantages en vertu de l'alinéa 6(1)a) dans le calcul du revenu de ce contribuable;
 - c.2)** une convention de retraite;
- d)** un mécanisme dont le seul but est de dispenser à des employés de l'employeur un enseignement ou une formation qui vise à améliorer leur compétence au travail ou leurs connaissances en rapport avec ce travail;
- e)** un mécanisme visé par règlement. (*employee benefit plan*)

Article 4800.1 du Règlement (fiducies visées)

4800.1 Les fiducies ci-après sont visées pour l'application de l'alinéa 107(1)a) et des paragraphes 107(1.1), (2) et (4.1) de la Loi :

- a)** la fiducie maintenue principalement au profit d'employés d'une société ou de deux ou plusieurs sociétés qui ont entre elles un lien de dépendance, dans le cas où l'un des principaux objets de la fiducie consiste à détenir des droits dans des actions du capital-actions de la société ou des sociétés ou de toute société qui a un lien de dépendance avec ces sociétés;
- b)** la fiducie établie exclusivement au profit d'une ou plusieurs personnes dont chacune est, au moment de la création de la fiducie, soit une personne de qui la fiducie a reçu des biens, soit le créancier de cette personne, dans le cas où l'un des principaux objets de la fiducie consiste à garantir les paiements qui doivent être faits par la personne ou pour son compte à ce créancier;
- c)** la fiducie dont la totalité, ou presque, des biens sont des actions du capital-actions d'une société, dans le cas où la fiducie a été établie aux termes d'une convention entre deux ou plusieurs actionnaires de la société et où l'un des principaux objets de la fiducie est de permettre l'exercice des droits de vote rattachés à ces actions conformément à cette entente.