

Dossier : 2006-1418(CPP)

ENTRE :

Allan A. Greber Professional Corporation,

appelante,

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 16 novembre 2006, à Edmonton (Alberta).

Devant : L'honorable juge suppléant M.H. Porter

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Gordon Beck

Avocate de l'intimé : M^e Darcie Charlton

JUGEMENT

L'appel est accueilli et la décision du ministre est annulée selon les motifs de jugement ci-joints.

Signé à Calgary (Alberta), ce 8^e jour de février 2007.

« M.H. Porter »

M.H. Porter, J.S.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 20^e jour de février 2008.

Maurice Audet, réviseur

Référence : 2007CCI78

Date : 20070208

Dossier : 2006-1418(CCP)

ENTRE :

ALLAN A. GREBER PROFESSIONAL CORPORATION,

appelante,

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge suppléant Porter

Introduction

[1] La présente affaire se rapporte à un régime de participation des employés aux bénéfices (le « RPEB »). Il est intéressant de le noter puisqu'il y a fort peu de jurisprudence dans ce domaine, même si ces régimes existent au Canada depuis plus de 50 ans.

[2] Conformément à l'article 144 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR »), ces régimes sont établis au profit des employés, principalement en vue de leur permettre de participer aux bénéfices de leur employeur. Contrairement aux gratifications régulières, ils permettent aux employés de reporter l'impôt. Ils aident également les employés à s'intéresser à une forme de régime d'épargne et de placement.

[3] En l'espèce, M. Greber, un avocat qui exerçait sa profession à Grande Prairie (Alberta), a canalisé tous les honoraires que lui-même et sa femme, qui travaillait avec lui comme adjointe, devaient recevoir de sa société professionnelle, l'appelante dans ce cas-ci, par l'entremise d'un RPEB qu'il avait établi sur les conseils de son comptable.

[4] Dans le cadre de la mise en œuvre des arrangements afférents à ce régime, l'appelante n'a effectué aucune retenue au titre de l'impôt sur le revenu ou des cotisations au *Régime de pensions du Canada* (le « RPC »). En vertu de la législation applicable, une fois que les fiduciaires avaient attribué des fonds à M. Greber et à sa femme, ce qu'il fallait faire au cours de l'année civile où les fonds étaient versés au régime, ces fonds devenaient un revenu imposable entre les mains de M. Greber et de sa femme, aux fins de la déclaration et du paiement de l'impôt sur le revenu, conformément à l'alinéa 6(1)d) et au paragraphe 144(3) de la LIR.

[5] Toutefois, il s'agit de savoir si l'appelante était tenue de déduire les cotisations au RPC au moment où elle versait les fonds au régime. Selon divers bulletins de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») et certains articles spécialisés produits devant la Cour, ces cotisations n'avaient pas à être déduites. Toutefois, plus récemment, l'ARC a mis en question cette position dans le cas où le propriétaire-exploitant d'une entreprise achemine toute sa rémunération financière de sa société vers un RPEB.

[6] Par un avis daté du 2 juin 2003, l'appelante a fait l'objet d'une évaluation au titre des cotisations au RPC à l'égard de M. Greber et de sa femme, d'un montant de 6 692,80 \$, pour l'année d'imposition 2002.

[7] Le 15 juillet 2003, l'appelante a demandé au ministre du Revenu national (le « ministre ») de réviser cette évaluation. Par une lettre datée du 12 janvier 2006, le ministre a informé l'appelante de sa décision de confirmer l'évaluation, et ce, pour le motif que l'emploi ouvrait droit à pension au cours de l'année d'imposition 2002 étant donné que les employés exerçaient leur emploi aux termes de contrats de louage de services et que les sommes attribuées dans le cadre du RPEB faisaient partie de leurs gains cotisables en vertu du RPC. L'appelante a porté cette décision en appel devant la Cour.

[8] La question à trancher, que le ministre a énoncée dans sa réponse à l'avis d'appel, est de savoir si les paiements reçus par les Greber par l'entremise du RPEB provenaient d'un emploi ouvrant droit à pension et s'ils étaient donc des traitement et salaire cotisables conformément à l'article 12 du RPC. Lors de l'audition de l'appel, l'avocate du ministre a déclaré qu'une seconde question se posait, à savoir si l'appelante avait à juste titre fait l'objet d'une évaluation pour les cotisations au Régime de pensions du Canada.

Les dispositions législatives pertinentes

[9] L'alinéa 6(1)a) du RPC définit l'emploi ouvrant droit à pension comme suit :

a) l'emploi au Canada qui n'est pas un emploi excepté;

[...]

[10] L'article 12 du RPC est rédigé comme suit :

Le montant des traitement et salaire cotisables d'une personne pour une année est le revenu qu'elle retire pour l'année d'un emploi ouvrant droit à pension, calculé en conformité avec la *Loi de l'impôt sur le revenu* (compte non tenu du paragraphe 7(8) de cette loi), plus les déductions pour l'année, faites en calculant ce revenu autrement que selon les dispositions de l'alinéa 8(1)c) de cette loi, mais ne comprend aucun revenu de cette nature reçu par cette personne :

a) soit avant qu'elle atteigne l'âge de dix-huit ans;

b) soit au cours de tout mois qui, en raison d'une invalidité, n'est pas inclus dans la période cotisable de cette personne conformément à la présente loi ou à un régime provincial de pensions;

c) soit après avoir atteint l'âge de soixante-dix ans ou après qu'une pension de retraite lui soit devenue payable en vertu de la présente loi ou selon un régime provincial de pensions.

(2) Il doit être inclus dans le calcul du montant des traitement et salaire cotisables pour une année d'une personne qui est un contributeur aux termes de la *Loi sur la pension de la fonction*

publique le montant de son traitement, au sens de cette loi, qui n'est pas autrement inclus dans le calcul du revenu pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

(2.1) Dans le cas d'un Indien, au sens de la *Loi sur les Indiens*, dans le cadre de ce qui est prévu aux règlements conformément au paragraphe 7(1) et sous réserve des conditions que prescrivent ces règlements, il faut, lors du calcul de ses traitement et salaire cotisables pour une année, inclure le montant de son revenu provenant d'un emploi et qui ferait autrement l'objet d'une exception en application de l'alinéa 6(2)j.1)

(3) La mention, dans la présente loi, des traitement et salaire cotisables d'une personne pour une année s'interprète, par rapport à toute rémunération qui lui est payée à l'égard de l'emploi ouvrant droit à pension dans une province instituant un régime général de pensions, comme la mention de son revenu pour l'année, provenant de cet emploi, tel que le régime provincial de pensions de cette province exige que ce revenu soit calculé.

[11] Les paragraphes 21(1) et 21(2) du RPC sont rédigés comme suit :

(1) Tout employeur payant une rémunération à un employé à son service, à une date quelconque, dans un emploi ouvrant droit à pension est tenu d'en déduire, à titre de cotisation de l'employé ou au titre de la cotisation pour l'année au cours de laquelle la rémunération au titre de l'emploi ouvrant droit à pension est payée à cet employé, le montant déterminé conformément à des règles prescrites; l'employeur remet au receveur général, à la date prescrite, ce montant ainsi que le montant qui est prescrit à l'égard de la cotisation qu'il est tenu de verser selon la présente loi. De plus, lorsque l'employeur est une personne prescrite à la date prescrite, le montant est versé au compte du receveur général dans une institution financière (au sens du paragraphe 190(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, compte non tenu des alinéas *d*) et *e*) de la définition de cette expression).

(2) Sous réserve du paragraphe (3), l'employeur qui ne déduit ni ne remet un montant prélevé sur la rémunération d'un employé en conformité avec le paragraphe (1) est tenu de payer à Sa Majesté le montant global qui aurait dû être déduit et remis à compter de la date où il aurait dû être déduit.

[12] L'article 144 de la LIR prévoit ce qui suit :

« régime de participation des employés aux bénéfices » À un moment donné, arrangement dans le cadre duquel, à la fois :

a) un employeur est tenu de faire des versements – calculés en fonction soit des bénéfices qu'il tire de son entreprise, soit des bénéfices tirés de l'entreprise d'une société avec laquelle il a un lien de dépendance, soit d'une combinaison de ces bénéfices – à un fiduciaire dans le cadre de l'arrangement au profit de ses employés ou de ceux d'une société avec laquelle il a un lien de dépendance;

[...]

(2) Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente partie par une fiducie sur son revenu imposable pour l'année d'imposition tout au long de laquelle elle est régie par un régime de participation des employés aux bénéfices.

(3) Est incluse dans le calcul du revenu, pour une année d'imposition, d'un employé qui est bénéficiaire d'un régime de participation des employés aux bénéfices, chaque somme qui lui est attribuée, avec ou sans réserve, par le fiduciaire en vertu du régime, à un moment donné de l'année, sauf en ce qui concerne :

a) un paiement fait par l'employé au fiduciaire;

b) un gain en capital réalisé par la fiducie avant 1972;

c) un gain en capital de la fiducie pour une année d'imposition se terminant après 1971;

d) un gain réalisé par la fiducie après 1971 par suite de la disposition d'une immobilisation, sauf dans la mesure où le gain est un gain en capital visé à l'alinéa c);

e) un dividende reçu d'une société canadienne imposable par la fiducie;

f) [Abrogé par L.C. 1994, ch. 21, art. 68(2).]

[...]

(5) Une somme versée par un employeur à un fiduciaire, en vertu d'un régime de participation des employés aux bénéfices, pendant une année d'imposition ou dans les 120 jours qui suivent, peut être déduite dans le calcul du revenu de l'employeur pour cette année d'imposition, dans la mesure où elle n'était pas

déductible dans le calcul du revenu pour une année d'imposition antérieure.

(6) Une somme reçue d'un fiduciaire, par un bénéficiaire, au cours d'une année d'imposition, en vertu d'un régime de participation des employés aux bénéfices n'est pas à inclure dans le calcul du revenu du bénéficiaire pour l'année.

[13] L'alinéa 6(1)d) de la LIR prévoit ce qui suit :

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 :

[...]

d) les sommes qu'un fiduciaire lui attribue au cours de l'année dans le cadre d'un régime de participation des employés aux bénéfices, comme le prévoit l'article 144, exception faite du paragraphe 144(4), et les montants à inclure en application du paragraphe 144(7) dans le calcul de son revenu pour l'année;

La preuve

[14] Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits qui est rédigé comme suit :

[TRADUCTION]

1. Pour les besoins du présent appel et de tout appel en découlant ou de toute autre procédure engagée en l'espèce, les parties reconnaissent les faits énoncés dans les présentes comme étant établis. Aucun élément de preuve incompatible avec l'exposé conjoint des faits ne pourra être produit à l'audition du présent appel ou de tout appel en découlant. Des éléments additionnels qui ne sont pas incompatibles avec le présent exposé conjoint des faits pourront être produits par l'une ou l'autre partie.

2. Sauf indication contraire, tous les faits se rapportent à la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2002.

3. Les parties s'entendent sur les faits suivants :

L'appelante et les travailleurs

a. L'appelante a fait l'objet d'une évaluation pour des cotisations au Régime de pensions du Canada à l'égard d'Allan Greber et de Michelle Greber (les « travailleurs »), plus les pénalités et intérêts connexes, pour

la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2002. Le présent appel porte sur ces cotisations;

- b. L'appelante est une personne morale, dûment constituée en vertu des lois de l'Alberta; elle fournit des services juridiques;
- c. Le travailleur, Allan Greber, est l'unique actionnaire de l'appelante;
- d. Le travailleur, Allan Greber, est également dirigeant et administrateur de l'appelante;
- e. Michelle Greber est l'épouse d'Allan Greber;
- f. Les travailleurs étaient employés par l'appelante aux termes de contrats de louage de services;
- g. En 1999, Allan Greber a reçu et déclaré un revenu d'emploi tiré de l'appelante d'un montant de 65 000 \$, et Michelle Greber a reçu et déclaré un revenu d'emploi tiré de l'appelante d'un montant de 55 000 \$;
- h. En l'an 2000, Allan Greber a déclaré un revenu d'emploi tiré de l'appelante d'un montant de 66 000 \$, et Michelle Greber a déclaré un revenu d'emploi tiré de [l'appelante] d'un montant de 62 000 \$;
- i. En 2001, Allan Greber a déclaré un revenu d'emploi tiré de l'appelante d'un montant de 132 000 \$, et Michelle Greber a déclaré un revenu d'emploi d'un montant de 83 250 \$;

La création du régime de participation des employés aux bénéfices

- j. L'appelante a établi un régime de participation des employés aux bénéfices (le « Régime »), selon la définition figurant au paragraphe 144(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada), L.R.C. 1985 (5^e suppl.), et ses modifications (la « LIR »);
- k. Le régime a été signé de façon à prendre effet le 1^{er} janvier 2000;
- l. L'appelante a conclu un contrat de fiducie à l'égard du régime le 1^{er} janvier 2000;
- m. Les deux travailleurs ont été désignés par l'appelante à titre de fiduciaires du régime;
- n. Les deux travailleurs participaient au régime;
- o. Par une lettre datée du 31 octobre 2000, l'appelante a fait un choix conformément au paragraphe 144(10) de la LIR;
- p. Aux termes du régime, le conseil d'administration de l'appelante devait constituer un comité pour administrer le régime et pour donner des instructions au fiduciaire;

- q. Le comité a été constitué; il était composé de l'administrateur de la société, Allan Greber;
- r. Un compte bancaire distinct a été ouvert pour le régime;
- s. Allan Greber était la seule personne autorisée à signer à l'égard du compte bancaire établi pour le régime;

La mise en œuvre du régime de participation des employés aux bénéfices

- t. L'appelante faisait des versements mensuels au régime au moyen de résolutions du conseil d'administration;
- u. Les résolutions du conseil d'administration prévoyaient la façon dont le revenu versé au régime devait être attribué aux travailleurs, en leurs qualités de participants;
- v. L'appelante virait tous les mois les versements faits au régime, de son compte d'entreprise au compte du régime;
- w. En 2002, les sommes versées au régime qui ont été attribuées à Allan Greber s'élevaient à 131 508,17 \$ en tout et les sommes versées au régime qui ont été attribuées à Michelle Greber s'élevaient à 87 072,11 \$ en tout, comme l'indique l'annexe A du présent exposé conjoint des faits;
- x. Les sommes attribuées aux travailleurs, en leurs qualités de participants au régime, étaient virées tous les mois du compte du régime aux comptes personnels des travailleurs;
- y. En 2002, les montants virés du compte du régime aux comptes personnels des travailleurs s'élevaient à 131 508,17 \$ en tout pour Allan Greber et à 87 072,11 \$ en tout pour Michelle Greber, comme l'indique l'annexe B jointe à la réponse à l'avis d'appel et faisant partie de la réponse à l'avis d'appel;
- z. Les bénéfices non répartis, le revenu brut, les frais associés aux salaires et avantages ainsi que le revenu net (perte) de l'appelante pour les années 2001 et 2002 étaient les suivants :

	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Revenu brut	639 791,00 \$	175 231,00 \$
Frais associés aux salaires et aux avantages	377 970,00 \$	219 955,00 \$
Revenu net (perte)	89 018,00 \$	(43 678,00 \$)
Bénéfices non répartis	154 936,00 \$	125 398,00 \$

Déclaration des versements au RPEB aux fins de l'impôt sur le revenu

aa. Le fiduciaire du régime remplissait les formulaires T4PS et sommaires nécessaires, concernant les sommes attribuées aux travailleurs en leurs qualités de bénéficiaires, et les remettait à l'intimé;

bb. Les travailleurs déclaraient dans leurs déclarations de revenus personnelles respectives toutes les sommes que le fiduciaire du régime leur attribuait;

cc. Le fiduciaire du régime ne retenait pas et ne remettait pas de cotisations au Régime de pensions du Canada sur les sommes attribuées aux travailleurs en leurs qualités de bénéficiaires.

ANNEXE A
RÉPARTITION DES SOMMES VERSÉES AU RÉGIME
ET ATTRIBUÉES AUX TERMES DU RÉGIME

Mois	Montant total versé au régime	Montant attribué à Allan Greber	Montant attribué à Michelle Greber
Janvier 2002	14 023,20 \$	8 413,92 \$	5 609,28 \$
Février 2002	12 497,99	7 498,79	4 999,20
Mars 2002	36 009,99	21 605,99	14 404,00
Avril 2002	41 998,00	25 558,80	16 439,20
Mai 2002	18 030,21	10 818,13	7 212,08
Juin 2002	13 000,00	7 800,00	5 200,00
Juillet 2002	11 000,90	6 600,54	4 400,36
Août 2002	15 019,99	9 011,99	6 008,00
Septembre 2002	22 000,00	13 200,00	8 800,00
Octobre 2002	15 000,00	9 000,00	6 000,00
Novembre 2002	15 000,00	9 000,00	6 000,00
Décembre 2002	5 000,00	3 000,01	1 999,99
TOTAL	218 580,28 \$	131 508,17 \$	87 072,11 \$

ANNEXE B
RÉPARTITION DES SOMMES VERSÉES PAR LE RÉGIME

Mois	Montant total versé au régime	Montant attribué à Allan Greber	Montant attribué à Michelle Greber
Janvier 2002	14 023,20 \$	8 413,92 \$	5 609,28 \$
Février 2002	12 497,99	7 498,79	4 999,20
Mars 2002	36 009,99	21 605,99	14 404,00
Avril 2002	41 998,00	25 558,80	16 439,20
Mai 2002	18 030,21	10 818,13	7 212,08
Juin 2002	13 000,00	7 800,00	5 200,00

Juillet 2002	11 000,90	6 600,54	4 400,36
Août 2002	15 019,99	9 011,99	6 008,00
Septembre 2002	22 000,00	13 200,00	8 800,00
Octobre 2002	15 000,00	9 000,00	6 000,00
Novembre 2002	15 000,00	9 000,00	6 000,00
Décembre 2002	5 000,00	3 000,01	1 999,99
TOTAL	218 580,28 \$	131 508,17 \$	87 072,11 \$

[15] Les parties ont également produit en preuve les pièces suivantes :

- i) le RPEB en question qui, entre autres choses, prévoit que le conseil d'administration de la société professionnelle créera un comité pour administrer le régime et donner des instructions au fiduciaire;
- ii) le contrat de fiducie par lequel Allan Greber et Michelle Gerber ont été désignés à titre de fiduciaires des fonds et autres actifs versés au RPEB;
- iii) diverses résolutions du conseil d'administration de la société professionnelle (composé d'Allan Greber seulement) ordonnant le paiement de fonds au RPEB et les modalités d'attribution aux participants;
- iv) diverses résolutions des fiduciaires (Allan Greber et Michelle Greber) attribuant les fonds aux participants (eux-mêmes) et ordonnant que les fonds ainsi attribués leur soient versés;
- v) les notes de l'examineur de l'ARC, en date du 23 mai 2003, indiquant le résultat de la vérification.

[16] M. Greber lui-même a témoigné. Il a déclaré avoir constitué le RPEB sur les conseils de son comptable. Il a indiqué que cela avait été fait afin d'accorder des gratifications aux employés et de leur permettre d'avoir plus d'argent dans leurs poches; afin de partager le revenu avec son épouse; afin d'aider un stagiaire à devenir membre de la société et afin d'éviter d'avoir à déduire des cotisations au RPC.

[17] M. Greber a ouvert un compte bancaire distinct, pour lequel il était la seule personne autorisée à signer, en vue de répondre aux besoins du RPEB.

[18] M. Greber a fondamentalement confirmé l'exposé conjoint des faits.

[19] John Fuller, comptable des Greber, a également témoigné. Il a confirmé qu'il avait aidé M. Greber à établir le RPEB. Il a produit les états financiers de la société pour l'année 2002. Il a parlé de l'expérience qu'il avait acquise dans le domaine des RPEB et il a fait allusion au fait que ce régime n'était pas le seul que le ministre avait mis en question pour les mêmes motifs.

La position du ministre

[20] L'avocate du ministre a clairement reconnu que ce RPEB était un régime valide constitué d'une façon régulière, déclaration qui a été notée officiellement. Lorsque je lui ai demandé si elle disait en fait que ce qui avait été organisé constituait une fiction, l'avocate a répondu d'une façon tout à fait claire par la négative, en disant qu'il s'agissait bien d'un régime véritable.

[21] Le ministre prend au départ la position selon laquelle les Greber occupaient tous deux un emploi ouvrant droit à pension. Il n'existe pas vraiment de désaccord au sujet du fait qu'ils occupaient un emploi et que l'emploi ouvrait droit à pension en vertu du paragraphe 6(1) du RPC.

[22] Le ministre parle ensuite de la législation provinciale, qui énonce les normes relatives au salaire minimum qui doit être payé. Bien sûr, ces montants sont de beaucoup inférieurs à ceux que les Greber ont réellement reçus du RPEB au titre du revenu. Toutefois, l'avocate va jusqu'à dire qu'étant donné qu'en vertu de la législation provinciale, il existait une obligation de payer une rémunération aux Greber en leurs qualités d'employés, l'attribution en leur faveur de fonds versés au RPEB et le retrait subséquent de ces fonds du RPEB en leur faveur satisfont à cette obligation. L'avocate affirme qu'il n'est satisfait à cette obligation d'aucune autre façon.

[23] L'avocate fait ensuite valoir qu'étant donné que l'alinéa 6(1)d) et le paragraphe 144(3) de la LIR exigent tous deux que les fonds attribués dans un RPEB soient inclus dans le revenu d'un employé pour l'année, ces montants constituent donc un revenu tiré d'un emploi ouvrant droit à pension en vertu de l'article 12 du RPC. Selon l'avocate, « les traitement et salaire » sont en fait reçus par les employés sous forme [TRADUCTION] d'« allocations aux bénéficiaires d'un RPEB ». L'avocate a signalé que les sommes versées aux Greber par les fiduciaires du RPEB constituaient la seule source de la rémunération que les Greber recevaient de l'appelante. Elle a soutenu qu'il ne s'agissait pas du tout de bénéfices

que l'appelante partageait avec les employés, mais simplement d'une rémunération et que, si ces paiements avaient été effectués en tant que rémunération, il n'y aurait pas eu de bénéfices à partager.

[24] L'avocate a également signalé que, dans *Black's Law Dictionary*, les bénéfices sont définis comme suit : [TRADUCTION] « Excédent du revenu sur les dépenses », et qu'en 2002 les dépenses de l'appelante étaient supérieures, d'un montant de 40 000 \$, au revenu qu'elle avait reçu. L'avocate dit que les versements faits au RPEB ont été calculés avant la rémunération des Greber et qu'il ne s'agit essentiellement aucunement de bénéfices.

[25] Dans son exposé, l'avocate a soutenu que l'appelante avait contourné le RPC d'une façon illégitime et qu'elle avait refusé aux employés (les Greber) l'avantage que leur offraient des cotisations au RPC en utilisant ainsi le RPEB. Elle a invoqué la décision *DNS Signs Ltd. c. Canada*, [2006] A.C.I. n° 352, dans laquelle le juge Weisman a dit ce qui suit :

L'article 144 de la Loi vise à préciser, d'une manière certaine, les conséquences fiscales relatives aux contributions à un régime de participation des employés aux bénéfices, aux allocations incitatives versées à des employés dans le cadre de tels régimes, au revenu tiré d'éléments d'actif fiduciaire et aux répartitions de celui-ci. L'article en question n'est pas destiné à être utilisé comme un moyen de contourner le Régime et d'éviter les cotisations qu'il exige. Le Régime est une loi réparatrice qui vise à mettre sur pied un régime d'assurance sociale destiné aux Canadiens⁵. Par conséquent, il doit être interprété de manière équitable, large et libérale et ne doit pas être déjoué par un usage abusif de l'article 144 de la Loi.

[26] L'avocate a également invoqué l'arrêt *Canadien Pacifique Ltée c. Canada (Procureur général)*, [1986] A.C.S. n° 30, de la Cour suprême du Canada, dans lequel le juge La Forest a dit ce qui suit :

26. J'ajoute que si l'appelante est obligée de payer des cotisations en fonction seulement de la partie de la rémunération de l'employé qui vient de sa poche, elle se trouve dans une situation avantageuse par rapport aux employeurs qui paient ces cotisations en fonction de

⁵ *Granovski c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [2000] 1 R.C.S. 703.

toute la rémunération que l'employé reçoit en vertu de son emploi. Il est évident que l'employeur bénéficie du fait que certains de ses employés sont dans une situation qui leur donne la possibilité de toucher des pourboires. Il peut retenir leurs services à meilleur marché. Or il me paraît injuste qu'il puisse aussi se débarrasser d'une partie de l'obligation dont tout autre employeur est obligé de s'acquitter, ou restreindre le montant des bénéfices que retirent les employés dont la rémunération vient en bonne partie de pourboires.

[27] L'avocate a reconnu que le formulaire T4001(F) Rév. 06, « Guide de l'employeur – Les retenues sur la paie et les versements » de l'ARC, est rédigé comme suit :

Paiements et avantages exclus

Ne retenez pas de cotisations au RPC sur les paiements suivants :

les paiements de pension, les paiements forfaitaires provenant d'un régime de pension, les prestations de décès, les montants attribués par un fiduciaire dans le cadre d'un régime de participation aux bénéficiaires ou versés par un fiduciaire dans le cadre d'un régime de participation différée aux bénéfices, les prestations reçues dans le cadre d'un régime de prestations supplémentaires de chômage (PSC) admissible à ce titre en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et les allocations de retraite ou les indemnités de départ qu'un employé reçoit au moment où il prend sa retraite ou par la suite, en reconnaissance de longs états de service ou pour la perte d'une charge ou d'un emploi;

[...]

Régimes de participation des employés aux bénéfices

Un régime de participation des employés aux bénéfices (RPEB) est un arrangement qui permet à un employeur de partager ses bénéfices avec l'ensemble de ses employés ou avec un groupe désigné d'employés. Aux termes d'un RPEB, les montants sont versés à un fiduciaire pour être détenus et investis au profit des employés bénéficiaires du régime.

Chaque année, le fiduciaire est tenu d'attribuer à ces bénéficiaires toutes les contributions de l'employeur, les bénéfices découlant des biens en fiducies, les gains et les pertes en capital et certains montants à l'égard d'abandons.

Déclarez les paiements provenant de RPEB sur un feuillet T4PS plutôt qu'un feuillet T4. Pour en savoir plus, lisez le bulletin

d'interprétation IT-379, *Régime de participation des employés aux bénéfices – Sommes attribuées aux bénéficiaires.*

Toutefois, l'avocate a soutenu que le Guide ne traite pas du cas dans lequel les employés reçoivent la totalité de leur rémunération au moyen d'une distribution effectuée par l'entremise d'un RPEB.

[28] L'avocate a cité un article de Kim G.C. Moody, traitant de la question et figurant dans une publication de l'Association canadienne d'études fiscales :

[TRADUCTION]

Par conséquent, ces experts organisent la rémunération du propriétaire-gestionnaire de façon que ce dernier soit entièrement rémunéré au moyen de versements faits à un RPEB par l'employeur afin d'éviter les retenues telles que l'impôt sur le revenu et les cotisations au RPC et à l'AE. Pour éviter entièrement d'avoir à effectuer des retenues au titre du RPC et de l'AE, la totalité de la rémunération de l'exploitant-gestionnaire est versée à un RPEB. Cela nous amène de toute évidence à nous demander si l'ARC contestera une telle position. Dans deux bulletins d'interprétation technique, l'ARC a exprimé l'avis selon lequel la question de savoir s'il est acceptable de verser la totalité de la rémunération de l'employé à un RPEB est une question de fait.

[29] L'avocate a ensuite mentionné l'obligation qui incombe à l'employeur de déduire et de remettre des cotisations en vertu de l'article 21 du RPC, calculées sur le montant de la rémunération (traitement et salaire) payée à chaque employé. L'avocate a signalé que l'appelante était en mesure de connaître les sommes attribuées à chaque employé étant donné qu'un comité (composé de M. Greber) devait déterminer ces sommes et qu'aux termes du RPEB il demandait aux fiduciaires de les attribuer en conséquence. Les fiduciaires procédaient ensuite à la distribution conformément aux instructions. Comme l'avocate l'a signalé, les fiduciaires étaient dégagés de toute responsabilité, le comité assumant cette responsabilité.

[30] L'avocate a soutenu qu'en fait la fiducie qui avait été constituée en l'espèce dans le cadre du RPEB servait simplement d'intermédiaire aux fins de la transmission des traitement et salaire payés aux employés par l'appelante. Sur ce point, l'avocate s'est fondée sur l'arrêt *Sheridan c. Canada*, [1985] A.C.F. n° 230, où le juge Heald, au nom de la Cour d'appel fédérale, a dit ce qui suit :

[...] Si elle n'avait eu pour rôle que celui d'un simple intermédiaire, elle n'aurait fait que transmettre la rémunération dans son entier. J'estime également qu'un simple intermédiaire ne se serait pas occupé de fixer le montant de la rémunération. [...]

[31] L'avocate a également signalé l'existence d'une lacune dans le RPEB, en ce sens qu'aucun comité n'avait été créé, mais que M. Greber, en sa qualité d'unique administrateur de la société, avait autorisé le paiement au RPEB et avait indiqué les sommes que les fiduciaires devaient attribuer.

[32] Enfin, l'avocate a signalé que les fiduciaires ne faisaient que se conformer aux instructions de la société et qu'en fait ils agissaient à titre de mandataires de la société.

[33] Le deuxième argument avancé par l'avocate, pour le compte du ministre, était que l'appelante avait à juste titre fait l'objet d'une évaluation à l'égard des cotisations au RPC. L'avocate a cherché à établir que les [TRADUCTION] « allocations » dans un RPEB peuvent donner lieu à des cotisations au RPC. Elle a déclaré qu'en vertu de l'article 12 du RPC, les commissions, traitement et salaire d'une personne pour une année constituent son revenu pour une année provenant d'un emploi ouvrant droit à pension, calculé conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il s'ensuit donc, selon l'avocate, qu'étant donné que les sommes attribuées sont incluses dans le revenu, conformément à l'alinéa 6(1)d) de la LIR, il s'agit donc également de « traitement et salaire cotisables » conformément à l'article 12 du RPC.

[34] C'est peut-être ici que les arguments du ministre deviennent un peu plus vagues. Établir que le revenu est un revenu cotisable est une chose; mais lorsque la loi autorise le ministre à établir une évaluation pour ces cotisations, c'est une tout autre chose.

[35] Premièrement, l'avocate a maintenu que l'appelante avait à juste titre fait l'objet d'une évaluation parce qu'elle était l'employeur. L'avocate a affirmé que la position prise par le ministre reposait sur trois points :

- i) l'appelante avait fait l'objet d'une évaluation en sa qualité d'employeur des Greber;

ii) l'appelante était en mesure de connaître le montant du traitement et du salaire que les Greber recevaient parce que c'était M. Greber qui décidait des sommes à attribuer;

iii) aux termes du RPEB, c'était l'appelante plutôt que les fiduciaires qui était redevable des sommes versées aux bénéficiaires, les fiduciaires étant dégagés de toute responsabilité.

[36] Sur ces points, M^e Charlton s'est quelque peu éloignée de son argument juridique et s'est lancée dans les faits de l'affaire, puisqu'il serait possible de dire la même chose à l'égard de tout versement fait à un RPEB par un employeur.

[37] L'avocate a cité deux bulletins d'interprétation publiés par l'ARC, dont l'un, daté du 6 avril 2000 (numéro IT280R), énonce les questions et réponses suivantes :

[TRADUCTION]

Salaire versé à un RPEB

Le 6 avril 2000

Numéro du document: 2000-0017116

Loi de l'impôt sur le revenu: 144(1)

Bulletins d'interprétation: IT-280R Régimes de participation des employés aux bénéfices - Versements calculés en fonction des bénéfices

PRINCIPALES QUESTIONS:

1) La totalité du salaire d'un employé peut-elle être versée à un RPEB?

[...]

POSITION:

1) Question de fait.

[...]

[38] Le second bulletin, daté du 4 décembre 2000, est rédigé comme suit :

[TRADUCTION]

La seconde question au sujet de laquelle on a demandé à l'ADRC de faire des commentaires était de savoir si l'article 144 s'applique lorsque la totalité du salaire d'un actionnaire-gestionnaire a été versée à un RPEB. L'ADRC n'était pas prête à se prononcer, si ce n'est sous la forme d'une décision anticipée. Nous notons que

dans un bulletin d'interprétation technique de 1990 (voir le document ACC9276 dans le Tax Window Files), Revenu Canada a indiqué qu'un RPEB ne pouvait pas être établi pour un employé, ce qui pourrait être une considération lorsque la totalité de la rémunération d'un actionnaire-gestionnaire est versée à un RPEB.

[39] Ces bulletins n'ont pas force de loi, mais ils font autorité et il vaut la peine de noter qu'en ce qui concerne la question de savoir si la totalité du salaire d'un employé pouvait être payée par l'entremise d'un RPEB, la réponse figurant dans les deux bulletins est qu'il s'agit d'une « question de fait ».

[40] Par conséquent, l'avocate s'en remet, pour le compte du ministre, aux faits de l'affaire. Elle signale que les montants qui ont été acheminés du RPEB aux Greber correspondent exactement aux montants versés au RPEB par l'appelante (voir l'annexe de l'exposé des faits). Cela s'est fait instantanément. L'avocate signale qu'aux termes du régime, les fiduciaires étaient tenus de suivre les instructions de l'appelante, de toute évidence par l'entremise du comité, mais qu'il s'agissait en fait des instructions du seul administrateur de l'appelante, Allan Greber, et que l'appelante dégageait les fiduciaires de toute responsabilité à l'égard de toute mesure prise en cette qualité.

[41] L'avocate affirme que les sommes en question étaient donc en réalité « des traitements et salaires » transmis par l'entremise du RPEB, mais qu'il s'agissait néanmoins en fait d'une « rémunération payée aux employés » par l'appelante et que le ministre peut donc évaluer l'appelante à l'égard des cotisations au RPC.

[42] En réponse à une question de la Cour, l'avocate n'a pas réussi à démontrer où devait être tracée la ligne de démarcation qu'elle cherche à établir, c'est-à-dire quels paiements devaient être inclus ou exclus dans un cas donné : par exemple, si 80 p. 100 de la rémunération était transmise par l'entremise de la fiducie et si 20 p. 100 de la rémunération était conservée dans la fiducie. L'avocate a concédé qu'il n'y avait pas de lignes directrices et qu'elle s'aventurait sur une pente glissante. Toutefois, elle a maintenu qu'en l'espèce, indépendamment de ce qui peut arriver dans un autre cas, la situation était [TRADUCTION] « en fait » claire.

[43] Tels sont les arguments qui ont été avancés pour le compte du ministre.

La position de l'appelante

[44] L'avocat de l'appelante a choisi une voie différente.

[45] Premièrement, l'avocat s'est fondé sur les énoncés de faits et sur la concession de l'avocate du ministre, selon laquelle le RPEB avait été créé d'une façon régulière. Il a mentionné la décision *DNS c. Canada*, précitée, dans laquelle le juge Weisman a énoncé les trois conditions nécessaires pour qu'un RPEB soit valide pour l'application de l'article 144 de la LIR :

- 1) Un employeur est tenu de faire des versements à un fiduciaire dans le cadre de l'arrangement au profit de ses employés;
- 2) Ces versements doivent être calculés en fonction des bénéfices que l'employeur tire de son entreprise;
- 3) Le fiduciaire doit attribuer aux employés au cours de chaque année les fonds qu'il a reçus.

[46] M^e Beck a ensuite soutenu qu'il y avait deux autres conditions, à savoir :

[TRADUCTION]

- 4) La condition voulant que les versements faits au RPEB soient calculés en fonction des bénéfices est modifiée si le RPEB en est un pour lequel l'employeur a fait un choix en vertu du paragraphe 144(10) de la LIR, ce qui a été fait dans ce cas-ci;
- 5) La condition voulant que les sommes soient attribuées aux employés chaque année, sans leur être nécessairement versées.

[47] Le premier argument de l'appelante est fondamentalement que la présente affaire (ainsi que d'autres cas similaires) représente la position depuis longtemps prise par le ministre, à savoir que les versements faits au RPEB et les sommes attribuées dans le cadre du RPEB ne sont pas assujettis à une retenue au titre de l'impôt sur le revenu, des cotisations à l'AE ou des cotisations au RPC, et ce, selon l'avocat, pour la raison exprimée par le juge Weisman, à savoir parce que les sommes attribuées aux bénéficiaires dans le cadre d'un RPEB constituent un revenu de fiducie et ne sont pas des traitement et salaire cotisables de l'employé, et ainsi de suite.

[48] M^e Beck s'est ensuite fondé sur une décision du ministre, TEI [TRADUCTION] « conférence 95, question 5, régimes de participation des employés aux bénéfices » du 18 juillet 1995 :

[TRADUCTION]

Les versements faits à un RPEB par l'employeur sont inclus dans le revenu de l'employé en vertu de l'alinéa 6(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais il n'existe aucune obligation de retenue lorsque l'employeur fait le versement ou lorsque le fiduciaire attribue une somme à l'employé [...]

[49] La thèse avancée semble être, premièrement, que le versement fait à la fiducie par l'employeur n'est pas un versement « à l'employé » étant donné qu'il se peut que l'employé ne le reçoive jamais, de sorte qu'il n'existe aucune obligation de verser une cotisation à ce moment-là. Deuxièmement, ce n'est que lorsque le fiduciaire « attribue » une somme à l'employé-bénéficiaire que cette somme fait partie du revenu de ce dernier aux fins de l'impôt sur le revenu en vertu de la LIR; or, ici encore, il se peut que la somme ne soit pas nécessairement payée à cet employé ou bénéficiaire. Troisièmement, lorsque la somme est en fin de compte payée, elle provient du RPEB, non sous la forme d'un traitement ou salaire, mais plutôt sous la forme d'un revenu de fiducie.

[50] L'avocat dit essentiellement qu'étant donné qu'aucun montant n'est versé en vertu du paragraphe 153(1) de la LIR, en l'absence d'une disposition législative comblant la lacune, il n'y aurait en pareil cas aucun impôt sur le revenu à payer. L'alinéa 6(1)d) et l'article 144 de la LIR ensemble comblent cette lacune aux fins de l'impôt sur le revenu.

[51] Par analogie, l'avocat affirme que le même raisonnement s'applique aux cotisations au RPC. D'où les décisions rendues par le ministre par le passé.

[52] M^e Beck soulève ensuite la question de savoir pourquoi, dans ce cas-ci, le ministre a abandonné la position qu'il prenait depuis longtemps. Il signale qu'il n'y a pas eu de modifications législatives et qu'aucun tribunal n'a mis en question cette situation, sauf dans la décision *DNS*, précitée.

[53] L'avocat a également mentionné la question de savoir si les versements faits au RPEB excédaient les bénéfices pour l'année en question et si les bénéfices non répartis pour cette année-là ou pour l'année antérieure devaient entrer en ligne de

compte. Je ne crois pas que ces questions aient beaucoup d'importance. La question fondamentale que le ministre a soulevée est celle de l'acheminement ou de la transmission des fonds de l'employeur aux employés par l'entremise du RPEB. Le seul point pertinent, en ce qui concerne les bénéficiaires, serait le suivant : si ces fonds avaient été traités et payés au titre des traitements et salaires, il n'y aurait plus eu, dans le RPEB, de bénéficiaires à partager avec les employés. Cela me semble clair, eu égard aux faits, mais ce n'est pas le principal point soulevé par le ministre.

[54] M^e Beck a également soutenu avec véhémence que l'appelante devrait avoir le droit d'indiquer aux fiduciaires la façon dont les fonds qu'elle verse au RPEB devraient être attribués, et que cela ne devrait pas être pertinent, non plus que le fait que M. Greber lui-même assumait trois rôles en même temps, à titre d'administrateur de l'appelante, de fiduciaire et de bénéficiaire.

[55] Tels sont essentiellement les arguments de l'appelante.

Analyse

[56] Il existe de bons arguments des deux côtés. Les deux points de vue sont défendables.

[57] D'une part, le ministre a reconnu pendant au moins 50 ans que les versements faits à un RPEB ne constituent pas un paiement de la rémunération à un employé aux fins des retenues à effectuer au titre de l'impôt sur le revenu, de l'AE ou du RPC. De fait, le ministre a pendant tout ce temps accepté cette situation; de plus, la chose a été reconnue dans la LIR à l'égard de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu. L'employeur qui fait un versement à un RPEB ne retient pas l'impôt à la source. Il en est sans aucun doute ainsi parce que les montants (selon le bulletin IT) ne sont pas payés à l'employé et qu'il se peut en fait qu'ils ne lui soient jamais payés. De plus, si la fiducie était complètement indépendante de l'employeur, et il n'existe aucune disposition législative exigeant qu'elle le soit, il se peut que la somme attribuée elle-même ne soit pas attribuée à un employé particulier ou à une catégorie particulière d'employés.

[58] Par conséquent, dans sa sagesse, le législateur a prévu que l'impôt sur le revenu était payable par l'employé-bénéficiaire après que les fonds ont été attribués dans la fiducie à cet employé et il a également prévu le remboursement

dans le cas où les fonds ne sont en fin de compte jamais payés à l'employé particulier qui a payé l'impôt lorsque la somme a été attribuée.

[59] Il n'existe dans le RPC aucune disposition correspondante concernant le traitement des cotisations au RPC sur les fonds versés à un RPEB. À coup sûr, il n'existe aucune disposition législative obligeant l'employeur à déduire pareilles cotisations sur les versements effectués au fonds et à remettre ces cotisations; il ne s'agit pas de « montants payés à un employé ». Il n'existe aucune exigence correspondante pour les fiduciaires ou pour les bénéficiaires de déduire ou de remettre des cotisations sur une attribution de fonds effectuée dans le régime, comme c'est le cas pour l'impôt sur le revenu; il n'y a pas, non plus, de disposition qui s'applique au paiement, en faveur des bénéficiaires, des fonds ainsi attribués.

[60] Un argument fort convaincant veut que les principes applicables soient les mêmes pour l'impôt sur le revenu et pour les cotisations au RPC et, de fait, le ministre a reconnu la chose pendant de nombreuses décennies, et ce, jusqu'à maintenant.

[61] L'avocat de l'appelante se demande pourquoi le ministre a maintenant changé d'idée. Selon moi, la réponse est évidente. Les tribunaux devraient chercher l'intention du législateur ailleurs que dans la loi uniquement si le libellé de la loi n'est pas clair ou s'il est ambigu, mais lorsque l'objet est en soi évident dans la loi, les tribunaux peuvent et devraient noter la chose. Or, en l'espèce, l'intention du législateur me semble tout à fait claire.

[62] Dans l'ensemble, le but de l'article 144 de la LIR, en ce qui concerne ces régimes de participation des employés aux bénéfices, est de permettre aux employés en général, et pas nécessairement aux seuls propriétaires-gestionnaires, de partager les bénéfices générés par une entreprise et en outre non seulement de les partager, mais aussi de pouvoir les laisser dans un fonds d'épargne, de façon qu'ils puissent être placés et croître au profit général des employés-bénéficiaires, tant que ceux-ci n'en ont pas besoin. Cela est assimilable à un régime forcé d'épargne et de placement visant à encourager les employés à s'intéresser à l'entreprise de l'employeur et à y prendre part, et à encourager leur participation au succès de l'entreprise, avec la possibilité de retirer les fonds, peut-être lorsqu'ils changent d'emploi ou qu'ils prennent leur retraite, comme s'il s'agissait pour ainsi dire d'un petit coussin.

[63] Ces dispositions ont clairement été prises à une époque différente, lorsque l'impôt n'était pas aussi accablant pour les particuliers et qu'il n'y avait pas de programmes sociaux.

[64] Il me semble que la législation envisageait que les fonds versés à un RPEB soient détenus à long terme dans la fiducie. L'article 144 de la LIR mentionne expressément le revenu tiré des fonds en fiducie, les gains et les pertes en capital, les crédits accordés à l'égard du revenu de dividendes et ainsi de suite. Ces dispositions ne sont pas compatibles avec des versements faits à court terme au régime ou des sommes immédiatement retirées du régime, mais elles sont plutôt compatibles avec le placement de fonds sur une période plus longue.

[65] D'après les divers bulletins de l'ARC, il est manifeste que la question de savoir si la totalité du salaire d'un propriétaire-gestionnaire peut être payée par l'entremise d'un RPEB a été soulevée plus récemment. Selon la preuve fournie par le comptable, M. Fuller, ces régimes sont de nos jours utilisés par des employeurs ingénieurs et par leurs conseillers fiscaux pour différentes raisons. En effet, l'impôt peut être reporté et l'argent peut être utilisé pendant une période allant jusqu'à un an, il peut y avoir partage du revenu et, jusqu'à maintenant, on a réussi à éviter de verser des cotisations au RPC. On ne saurait dire qu'il y a quelque chose d'irrégulier dans tout cela. En particulier, on ne saurait dire que M. Greber a fait quoi que ce soit d'irrégulier. Bien au contraire, en sa qualité de contribuable, M. Greber a le droit d'organiser ses affaires d'une manière strictement conforme à la législation, de façon à payer le moins d'impôt possible. Tout ce qui a été fait par M. Greber était parfaitement dans les règles.

[66] Toutefois, cela répond à la question de M^e Beck concernant la raison pour laquelle le ministre change maintenant d'idée au sujet de la position qu'il a longtemps prise. À coup sûr, c'est parce que ces régimes et la législation en question sont utilisés d'une façon nouvelle et différente de celle que les rédacteurs de cette législation envisageaient initialement.

[67] La situation en l'espèce saute aux yeux. Le RPEB ici en cause est bien loin d'être un régime de partage des bénéfices et de placement, un programme incitatif pour les employés d'un employeur; ce RPEB a été établi et utilisé pour des raisons de planification fiscale et de partage du revenu et en vue d'éviter d'avoir à verser des cotisations au RPC. Je tiens encore une fois à souligner qu'il n'y a là rien

d'irrégulier ou d'illégal, mais il s'agit clairement d'un concept différent de celui qu'envisageait le législateur.

[68] Le ministre voit essentiellement un employeur, travaillant par l'entremise d'une société professionnelle, qui se paie et paie sa femme au moyen d'un RPEB. M. Greber est l'unique administrateur de la société. C'est lui qui décide du montant à verser au régime, lequel correspond en fait exactement au montant de la rémunération qu'il veut retirer de la société. M. Greber indique également aux fiduciaires la façon dont les fonds doivent être attribués, les fiduciaires étant sa femme et lui. Selon les instructions données, au fur et à mesure que les fonds rentrent chaque mois, ils doivent être attribués à M. Greber et à sa femme, qui sont les employés et les bénéficiaires. Les fiduciaires n'ont aucun rôle, sauf comme le dit l'avocate du ministre, afin de transmettre l'argent à titre d'intermédiaire. Il est vrai qu'aux termes du RPEB, les fiduciaires possèdent tous les pouvoirs normalement accordés aux fiduciaires lorsqu'il s'agit de placer les fonds et de faire ce que tout fiduciaire fait normalement, mais on leur demande d'attribuer et de verser les fonds directement aux bénéficiaires, qui sont les Greber eux-mêmes. Même s'il n'est peut-être pas nécessaire qu'il y ait absence de lien de dépendance, on est bien loin d'avoir ici une absence de lien de dépendance et cela ressemble dans une certaine mesure à un artifice. Par conséquent, selon le ministre, il s'agit en fait d'un traitement et d'un salaire acheminés par l'entremise du RPEB; les montants en cause devraient donc être traités en tant que tels et donner lieu à des cotisations au RPC.

[69] Les arguments du ministre sont fort convaincants. Je ne sais trop si je suis d'accord avec le juge Weisman lorsqu'il dit, dans la décision *DNS*, précitée, que le RPC est une loi réparatrice, mais il s'agit certes d'une loi à caractère social visant à accorder certains avantages sociaux aux Canadiens, généralement lorsqu'ils atteignent l'âge de la vieillesse. Pour un grand nombre des personnes qui font des versements au régime, cela peut sembler un avenir lointain, alors que pour d'autres l'avenir est plus rapproché. Toutefois, je suis d'accord pour dire que l'objet de l'article 144 de la LIR, quel qu'il puisse être à l'égard du RPEB, ne visait pas à permettre de contourner le RPC.

[70] Il est possible de faire une distinction quant aux faits de l'affaire *DNS*, car dans ce cas-là aucun versement n'avait en fait été effectué au RPEB qui avait été créé. En l'espèce, des versements ont été faits au RPEB, mais ils ont été transmis directement aux employés-bénéficiaires.

[71] Il s'agit en fait de savoir dans quelle mesure la cour doit intervenir pour prévenir l'utilisation d'un RPEB d'une façon qui a pour effet de contourner le RPC, ou dans quelle mesure on devrait laisser le ministre régler la question s'il veut le faire par l'entremise du législateur.

[72] Il n'appartient certes pas à la présente cour de légiférer pour le compte du ministre. Si toute l'affaire était un trompe-l'œil, des considérations différentes pourraient s'appliquer. Toutefois, le ministre n'a pas cherché à invoquer cet argument. Il a convenu que, dans l'ensemble, le RPEB a été créé d'une façon régulière et valide dans ce cas-ci. Il y avait une légère divergence de vues entre les avocats au sujet de la question de savoir si les bénéficiaires étaient suffisants, si on laissait un certain pouvoir discrétionnaire aux fiduciaires, si l'administrateur avait réellement été nommé et ainsi de suite, mais il s'agissait fondamentalement de savoir si une telle utilisation du RPEB, lorsque les fonds sont directement transmis par l'entremise du régime, a pour effet de faire de ces fonds une « rémunération payée à un employé », susceptible de donner lieu à une évaluation de l'employeur à l'égard des cotisations au RPC.

Conclusion

[73] Aussi flagrante que puisse être une telle utilisation de la législation, le mouvement des fonds était conforme à la législation établissant les RPEB, c'est-à-dire à l'article 144 de la LIR. Un tel procédé n'était peut-être pas initialement envisagé par la loi, mais il reste qu'il est conforme à la loi.

[74] À mon avis, le ministre n'a pas unilatéralement changé d'idée au sujet de la façon dont ces choses devraient être traitées. Le ministre a publié ses bulletins et ses directives au fil des ans avec raison, en suivant le libellé de la loi. Cette position a été reconnue sur le plan législatif. Autrement, il ne serait pas nécessaire d'avoir les dispositions figurant au paragraphe 144(4) de la LIR concernant l'imposition des fonds qui sont dans un RPEB lorsqu'ils sont attribués aux bénéficiaires. Ces fonds auraient été imposés à la source soit auprès de l'employeur soit auprès des fiduciaires, dans le cadre de la remise des sommes retenues, lorsque le versement ou l'attribution seraient faits. Cela n'était pas conforme à la législation, de sorte qu'il devait y avoir une disposition différente sur l'imposition.

[75] Je ne crois pas que la question doive être tranchée en tant que simple question de fait. Les versements faits au RPEB et les sommes retirées du RPEB l'ont été conformément à une interprétation stricte de la loi. Ces paiements n'étaient peut-être pas conformes à l'esprit de la loi, mais ils étaient conformes à son libellé. Aucune disposition de la législation en question ne prévoit que les fonds doivent être détenus ou que, si en fait il s'agit d'un traitement et d'un salaire qui sont transmis exactement en même temps, des considérations différentes s'appliquent.

[76] Il se peut qu'il s'agisse d'une lacune de la législation, de sorte que celle-ci puisse être utilisée d'une manière non initialement prévue par le législateur, mais il n'appartient pas à la cour de combler les lacunes. Si le ministre veut combler cette lacune, il peut le faire par voie législative. Comme l'avocate du ministre l'a concédé, la cour s'engage sur une pente glissante si elle entreprend, sans bénéficier de certaines lignes directrices législatives, de décider si un cas donné franchit la ligne.

[77] Je conclus que les fonds en question, qui ont été versés au RPEB, qui ont été attribués aux Greber et qui leur ont été remis par les fiduciaires, ne constituaient pas une rémunération « payée » par l'employeur à « l'employé » et que l'appelante n'était donc pas obligée de déduire ou de remettre des cotisations au RPC à cet égard. Il s'ensuit que l'évaluation dont l'appelante a fait l'objet n'était pas appropriée. L'appel est accueilli et l'évaluation est annulée.

Signé à Calgary (Alberta), ce 8^e jour de février 2007.

« M.H. Porter »

M.H. Porter, J.S.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 20^e jour de février 2008.

Maurice Audet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2007CCI78

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-1418(CCP)

INTITULÉ : Allan A. Greber Professional Corporation
c.
Ministre du Revenu national

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 16 novembre 2006

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge suppléant M.H. Porter

DATE DU JUGEMENT : Le 8 février 2007

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Gordon Beck

Avocate de l'intimé : M^e Darcie Charlton

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Gordon Beck

Cabinet :

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