

ENTRE : Dossier : 2014-3260(IT)G
JAMES SCOTT,
appelant,
et

SA MAJESTÉ LA REINE,
intimée,

ENTRE : Dossier : 2014-3263(IT)G
SUSAN KENNEDY,
appellante,
et

SA MAJESTÉ LA REINE,
intimée,

ENTRE : Dossier : 2014-3265(IT)G
MARY ELLIS,
appellante,
et

SA MAJESTÉ LA REINE,
intimée,

ENTRE : Dossier : 2014-3266(IT)G
ANN MCCANN,
appellante,
et

SA MAJESTÉ LA REINE,
intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 25 août 2016 et le 5 octobre 2016, à Ottawa (Ontario). Observations écrites produites par les appelants et l'intimée le 24 août 2016; observations écrites supplémentaires produites par les appelants le 5 octobre 2016; observations écrites supplémentaires produites par l'intimée le 4 novembre 2016; et réponse des appelants aux observations écrites supplémentaires de l'intimée produite le 24 novembre 2016.

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Avocats des appelants :	M ^e Mark Zigler, M ^e Roberto Tomassini, M ^e Brianna Sims
Avocats de l'intimée :	M ^e Bobby Sood, M ^e Rita Araujo

JUGEMENT

1. Les appels de Mary Ellis (2014-3265(IT)G) et de Susan Kennedy (2014-3263(IT)G) sont accueillis et les cotisations qui font l'objet de ces appels sont renvoyées au ministre du Revenu national (le « ministre ») pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse nouvelle cotisation conformément aux motifs ci-joints et, plus particulièrement, en tenant compte du fait que les sommes de 1 371 \$ et de 9 011,88 \$ distribuées en 2011 par la fiducie de santé et de bien-être de Nortel (la « FSBE ») à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy, respectivement, à l'égard du régime d'assurance-vie collective temporaire de Nortel ne sont pas à inclure dans le calcul de leurs revenus pour 2011.

2. L'appel d'Ann McCann (2014-3266(IT)G) est accueilli et la cotisation qui fait l'objet de cet appel est renvoyée au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation conformément aux motifs ci-joints et, plus particulièrement, en tenant compte du fait que la somme distribuée en 2011 par la FSBE au titre des allocations de transition au survivant à inclure dans le calcul des revenus de M^{me} McCann pour 2011 s'élève à 6 152,42 \$ (et non à 6 438,39 \$).

3. L'appel de James Scott (2014-3260(IT)G) est rejeté.

Les parties sont invitées à présenter des observations écrites sur les dépens, ou à demander la tenue d'une audience sur les dépens, dans les 90 jours suivant le présent jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de novembre 2017.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme
ce 4^e jour de mars 2019.

Elisabeth Ross, jurilinguiste

Référence : 2017 CCI 224

Date : 20171109

Dossier : 2014-3260(IT)G

ENTRE :

JAMES SCOTT,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

Dossier : 2014-3263(IT)G

ENTRE :

SUSAN KENNEDY,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

Dossier : 2014-3265(IT)G

ENTRE :

MARY ELLIS,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

Dossier : 2014-3266(IT)G

ENTRE :

ANN MCCANN,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Les séquelles des difficultés financières éprouvées par la Corporation Nortel Networks (la « CNN ») et ses filiales (collectivement, « Nortel ») en 2009 continuent de se faire sentir et les litiges qui en découlent se poursuivent¹. Dans les présents appels, même si Nortel n'est pas partie au litige, certaines de ses anciennes employées, ou les conjoints survivants d'anciens employés, sont les appelants.

[2] Les présents motifs s'appliquent aux appels interjetés par James Scott, Susan Kennedy, Mary Ellis et Ann McCann, respectivement, et concernent l'assujettissement à l'impôt de sommes, distribuées en 2011, d'une fiducie de santé et de bien-être constituée par Nortel en 1980. Les appelants ont produit leurs déclarations de revenus pour 2011 en tenant pour acquis que ces sommes distribuées faisaient partie de leur revenu. Cependant, après que l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), au nom du ministre du Revenu national (le « ministre »), a délivré des avis de cotisation (les « cotisations ») conformément aux déclarations de revenus produites, les appelants ont présenté des avis d'opposition, soutenant que les biens distribués n'étaient pas imposables. Après confirmation des cotisations par l'ARC, les appelants ont interjeté les présents appels.

II. LES FAITS

[3] Au début de l'audience, les appelants et l'intimée (collectivement, les « parties ») ont présenté à la Cour un exposé conjoint des faits (l'« ECF »)². L'ECF

¹ Je précise que, dans les présents motifs (à l'exception de l'annexe A), le terme « Nortel » s'entend de la CNN et de ses filiales. Sur le plan grammatical, j'utiliserai le terme « Nortel » comme un nom singulier, bien qu'il renvoie à des sociétés multiples. J'utiliserai le terme « entité Nortel » pour renvoyer à CNN ou à l'une ou l'autre de ses filiales.

² Pièce AR-1. Je ne suis pas sûr que le terme « Nortel » soit utilisé de manière uniforme dans l'ECF. Par exemple, au paragraphe 1 de l'ECF, il est établi que le terme « Nortel » désigne la Corporation Nortel Networks (c'est-à-dire CNN dans les présents motifs), « qui était une société canadienne cotée en bourse, ainsi que la société mère directe ou indirecte de plus de 130 filiales ». Cependant, le paragraphe 9 de l'ECF donne à penser

est reproduit à l'annexe A des présents motifs. Quelques-uns des faits pertinents sont résumés dans les paragraphes qui suivent³.

A. Le contexte

[4] Jusqu'au 14 janvier 2009, la CCN était une société canadienne cotée en bourse ainsi que la société mère directe ou indirecte de nombreuses filiales. Le 14 janvier 2009, la plupart des entités Nortel ont demandé la protection contre leurs créanciers. Au Canada, les sociétés canadiennes se sont placées sous la protection du régime de la *Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies* (la « LACC »)⁴. Ernst & Young Inc. a été nommée contrôleur (le « contrôleur ») des biens de Nortel.

[5] Pendant la procédure sous le régime de la LACC, Nortel s'est départie de la presque totalité de son actif et de ses unités fonctionnelles et a licencié la plupart de ses employés au Canada.

B. Les régimes de santé et de bien-être

[6] Le 1^{er} janvier 1980, Nortel a instauré des régimes de santé et de bien-être (les « régimes de SBE ») au profit de certains employés actifs et d'anciens employés. Les régimes de SBE offraient de nombreux avantages, dont des prestations pour soins de santé (soins médicaux et dentaires), des prestations pour maladie et accident, des prestations d'invalidité de longue durée, des prestations de survivant et une assurance-vie collective⁵.

que Nortel (au sens de l'ECF) était la seule entité Nortel qui était partie à la convention de règlement modifiée et révisée datée du 30 mars 2010 (la « convention de règlement »), alors qu'un examen de la convention de règlement montre que cinq entités Nortel (CNN, Nortel Networks Limitée, Corporation Technologie Nortel Networks, Corporation Internationale Nortel Networks et Nortel Networks Global Corporation) étaient parties à la convention de règlement.

³ En cas de divergence entre l'ECF et le résumé des faits exposé dans les présents motifs, l'ECF l'emporte, sauf indication contraire. Pour trancher les présents appels, je me suis appuyé sur l'ECF (entre autres choses), que je me suis efforcé de résumer aux paragraphes 4 à 34 des présents motifs. Ces paragraphes contiennent également quelques faits ainsi que des observations qui ne figurent pas dans l'ECF.

⁴ *Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies*, LRC 1985, c C-36.

⁵ *Fifty-First Report of the Monitor* (cinquante-et-unième rapport du contrôleur), le 27 août 2010, pièce AR-2, recueil conjoint de documents (« RCD »), volume 1, onglet 12, pages 11 et 12, paragraphe 34 et alinéa 37b).

[7] La plupart des avantages des régimes de SBE de Nortel, notamment les avantages liés à l'assurance-vie, les prestations de survivant et les allocations de transition au survivant, étaient versées par l'intermédiaire de la fiducie de santé et de bien-être de Nortel (la « FSBE »), constituée en application d'une convention de fiducie (la « convention de fiducie »), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1980, entre la Compagnie Montréal Trust et Northern Telecom Limitée (le nom de la CNN à l'époque)⁶. La FSBE était un fonds fiduciaire unique mis sur pied dans le but d'offrir des avantages de santé et de bien-être aux employés actifs et à la retraite de Nortel ainsi qu'à leurs personnes à charge admissibles, conformément aux régimes de SBE.

[8] La plupart des avantages sociaux non liés à la pension des employés de Nortel, y compris l'assurance-vie collective, l'invalidité de longue durée, les soins de santé (médicaux et dentaires) et les prestations de survivant, étaient financés par Nortel au fur et à mesure; cependant, pour des raisons administratives, ces sommes étaient versées par l'entremise de la FSBE, qui servait de mécanisme de paiement. D'autres avantages étaient financés, en partie, par la FSBE au moyen de l'actif fiduciaire. Même si, dans les états financiers de la FSBE, les éléments d'actif servant à financer les avantages étaient nominalement catégorisés, dans les faits, ils n'étaient pas séparés par régime d'avantages, et ces régimes n'étaient pas dotés de comptes bancaires distincts, de sorte que tous les éléments d'actif de la FSBE se confondaient⁷.

[9] Par une entente datée du 1^{er} décembre 2005, Nortel a nommé La Société de fiducie du Nord, Canada (le « fiduciaire ») fiduciaire succédant de la FSBE, et la convention de fiducie a été modifiée en conséquence. La même date, Nortel a conclu une lettre d'entente avec le fiduciaire, dans laquelle Nortel acceptait :

- a) d'être l'unique responsable de l'administration des régimes de SBE et de la détermination des cotisations nécessaires au financement adéquat des régimes de SBE;
- b) d'exonérer le fiduciaire de toute responsabilité, notamment à l'égard de réclamations, découlant de l'administration des régimes de SBE ou des cotisations versées (ou non versées) par Nortel à la FSBE.

⁶ Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 30.

⁷ Pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 12, page 11, paragraphe 34.

La lettre d'entente disposait également que, [TRADUCTION] « dans la mesure nécessaire, la présente lettre constitue une modification à la fiducie de santé et de bien-être ».

[10] Bien que la situation financière de Nortel se soit détériorée au point que Nortel soit finalement devenue insolvable, celle-ci a néanmoins continué à financer certains avantages pendant plus d'un an après s'être placée sous la protection de la LACC. Il est toutefois devenu manifeste que Nortel ne pouvait pas continuer ainsi indéfiniment, ce qui a mené à la négociation d'une entente concernant quelques-unes des questions liées aux régimes de SBE et à d'autres régimes⁸.

[11] On a réglé certaines questions liées à l'emploi touchant d'anciens employés de Nortel dans une convention de règlement modifiée et révisée datée du 30 mars 2010 (la « convention de règlement » définie précédemment) entre la CNN, quatre autres entités Nortel, le contrôleur, les représentants nommés par la Cour des anciens employés de Nortel (les « représentants des anciens employés »), Susan Kennedy, au nom des prestataires d'ILD représentés⁹, et l'avocat représentant¹⁰ (collectivement, les « parties au règlement »).

[12] La convention de règlement a été approuvée par la Cour supérieure de justice de l'Ontario (la « Cour supérieure ») par ordonnance datée du 31 mars 2010 (l'« ordonnance d'approbation du règlement »). L'ordonnance d'approbation du règlement a été confirmée par la Cour d'appel de l'Ontario le 3 juin 2010.

⁸ Cinquante-et-unième rapport, précité à la note 5, pages 7 et 8, paragraphes 23 et 24.

⁹ Le terme « prestataires d'ILD représentés » est défini dans le préambule de la convention de règlement comme s'entendant essentiellement (sous réserve de certaines exceptions) de certains employés de Nortel qui ne travaillaient pas à ce moment en raison de blessures, de maladies ou de problèmes de santé pour lesquels ils recevaient ou avaient le droit de recevoir des prestations de revenu d'invalidité de Nortel ou par l'intermédiaire de celle-ci, et qui pouvaient faire valoir un droit existant ou futur à des paiements, à des remboursements ou à une couverture du fait de leur emploi chez Nortel ou de leur licenciement, ou d'un régime de pension ou d'avantages financé par Nortel. Voir la pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 9, page 2.

¹⁰ Selon la convention de règlement, le terme [TRADUCTION] « avocat représentant » s'entend de Koskie Minsky LLP, avocat nommé par la Cour pour représenter :

- a) les anciens employés de Nortel (qui sont, sous réserve de certaines exceptions, tous les anciens employés, y compris les retraités, de Nortel ou toute personne faisant valoir un intérêt pour le compte d'anciens employés ou de retraités, et les conjoints survivants recevant une pension de Nortel);
- b) les prestataires d'ILD représentés.

Voir la pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 9, pages 1 à 3.

[13] Aux termes de la convention de règlement, jusqu'au 31 décembre 2010, Nortel devait continuer de faire les paiements des avantages liés à l'assurance-vie, des prestations de survivant et des allocations de transition au survivant. La convention de règlement disposait aussi que Nortel n'avait à faire aucun de ces paiements pour toute période de couverture après le 31 décembre 2010.

[14] Conformément à la convention de règlement, les employés et les survivants touchés, dont les appelants, avaient le droit de faire valoir une réclamation non garantie en qualité de créanciers ordinaires contre les biens de Nortel dans le cadre de la procédure sous le régime de la LACC relativement à tout déficit de financement de la FSBE ou à toute réclamation liée à la FSBE (les « réclamations liées à la FSBE »).

[15] Certains des représentants des parties à la convention de règlement, en leur nom et au nom des parties qu'elles représentaient, ont dégagé le fiduciaire de la FSBE, le contrôleur et d'autres personnes de toute responsabilité quant aux réclamations liées à la FSBE. Aucune disposition dans la convention de règlement n'exonérait Nortel eu égard aux réclamations relatives à des déficits de financement de la FSBE ou à toute réclamation liée à la FSBE, dans la mesure où de telles réclamations étaient autorisées en tant que réclamations non garanties ordinaires contre Nortel¹¹.

[16] Dans la convention de règlement, les parties au règlement ont convenu de [TRADUCTION] « travailler à l'élaboration d'une distribution approuvée par la Cour des biens de la FSBE en 2010 aux bénéficiaires y ayant droit ainsi qu'au règlement des questions connexes ». La convention de règlement n'a pas eu d'effet sur [TRADUCTION] « la décision établissant, pour quelque motif que ce soit, si tel ou tel bénéficiaire a droit à une part de la distribution des biens de la FSBE ».

[17] La répartition des biens de la FSBE dont ont convenu les parties au règlement a été présentée à la Cour supérieure pour approbation. La répartition de la FSBE et la distribution des biens de celle-ci ont été approuvées par la Cour supérieure par ordonnance datée du 9 novembre 2010 (l'« ordonnance de répartition de la FSBE »). La méthode de répartition des biens de la FSBE approuvée par la Cour supérieure prévoyait que la répartition se ferait en fonction de la proportion de chacun des avantages participants approuvés par rapport à la

¹¹ La convention de règlement, partie G, paragraphes 1 et 2; voir la pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 9, pages 8 et 9.

valeur actualisée de l'ensemble des avantages participants approuvés¹². L'ordonnance prévoyait également que certains bénéficiaires¹³, dont les appelants, recevraient des sommes tirées de la part des biens de la FSBE attribuée à l'avantage participant approuvé les concernant. La distribution des biens de la FSBE devait être effectuée par le fiduciaire (ou un mandataire du fiduciaire ou de Nortel) en faveur des particuliers y ayant droit, en application de l'ordonnance de répartition de la FSBE.

[18] Selon l'ordonnance de répartition de la FSBE, la date de l'avis de cessation à toutes fins émis en application de la convention de fiducie est réputée être le 31 décembre 2010. L'ordonnance de répartition de la FSBE levait également l'exigence relative à la remise de cet avis de cessation au fiduciaire, prévue au paragraphe 2 de l'article VI de la convention de fiducie¹⁴. Pour situer le contexte, les deux premières phrases du paragraphe 2 de l'article VI de la convention de fiducie sont rédigées ainsi :

[TRADUCTION]

Sur préavis de soixante (60) jours remis au fiduciaire, la Corporation peut mettre fin à son obligation de verser des cotisations d'employeur à l'égard des avantages après la date du préavis écrit remis au fiduciaire (ci-après appelé l'« avis de cessation »). Après avoir reçu l'avis de cessation, le fiduciaire doit, dans les cent vingt (120) jours, établir l'ensemble des dépenses, des réclamations et des obligations découlant de la convention de fiducie et du régime de santé et de bien-être jusqu'à la date de l'avis de cessation, et s'en acquitter¹⁵.

Par conséquent, le terme « avis de cessation » renvoie à l'extinction de l'obligation de la CNN de verser des cotisations à l'égard des avantages prévus dans les régimes de SBE et non pas à la liquidation de la fiducie. La date de l'avis de

¹² Les avantages participants approuvés étaient : (i) l'assurance-vie des retraités; (ii) les prestations de revenu au titre de l'ILD; (iii) l'assurance-vie au titre de l'ILD; (iv) les avantages liés à l'assurance-vie facultative au titre de l'ILD; (v) les allocations de transition au survivant versées; (vi) les prestations de survivant versées. Certains de ces termes sont définis ci-dessous.

¹³ Les bénéficiaires étaient : (i) les retraités pour l'assurance-vie des retraités (p. ex., M^{me} Ellis), (ii) les bénéficiaires de l'ILD pour le revenu au titre de l'ILD et l'assurance-vie au titre de l'ILD (p. ex., M^{me} Kennedy), (iii) les bénéficiaires d'ILD visés par l'assurance-vie facultative, (iv) les bénéficiaires d'allocations de transition au survivant (p. ex. M^{me} McCann) et les bénéficiaires de prestations de survivant (p. ex., M. Scott).

¹⁴ Pièce AR-2, volume 1, onglet 17, page 4, paragraphe 4.

¹⁵ Pièce AR-2, volume 2, onglet 30, page 14, paragraphe 2.

cessation marque la fin de l'obligation de la CNN de verser des cotisations à la FSBE et constitue la date en fonction de laquelle il faut établir les dépenses, réclamations et obligations de la FSBE et s'en acquitter¹⁶.

[19] Au 31 décembre 2010, l'actif de la FSBE était insuffisant pour le paiement des avantages dus aux employés. Nortel était alors insolvable et ne pouvait pas financer les avantages.

[20] La distribution des biens de la FSBE, en conformité avec l'ordonnance de répartition de la FSBE, a commencé en 2011, conformément à différentes ordonnances de distribution provisoires rendues par la Cour supérieure en 2011. Les appelants ont tous reçu des sommes de la distribution, dont certaines sont décrites ci-dessous¹⁷.

[21] Par ordonnance datée du 19 novembre 2013, la Cour supérieure a aussi ordonné et déclaré que, [TRADUCTION] « dès la publication de l'avis de déclaration d'une distribution sur le site Web du contrôleur et l'achèvement de la distribution des biens de la FSBE conformément à la présente ordonnance, la FSBE sera automatiquement liquidée »¹⁸. Il semble qu'en août 2016, la distribution des biens de la FSBE ne fût toujours pas terminée¹⁹.

C. La déclaration de revenus de 2011 de la FSBE

¹⁶ Indépendamment de la date de l'avis de cessation réputée du 31 décembre 2010, qui marquait apparemment la fin de l'obligation de la CNN de verser des contributions à la FSBE, je crois comprendre que la CNN a fait ses derniers versements à la FSBE [TRADUCTION] « probablement en 2012, ou aux environs ». Voir la transcription de l'interrogatoire préalable de Lee Close, pour le compte d'Ernst & Young Inc. (le contrôleur), le 5 mai 2016, pièce AR-4, page 7, lignes 9 à 13.

¹⁷ Je crois comprendre que des sommes provenant de la FSBE ont été distribuées en 2011, 2012, 2013 et 2014, mais que seulement certaines des sommes distribuées en 2011 font l'objet des présents appels; voir la transcription de l'interrogatoire préalable d'Ellen Whelan, pour le compte de Mercer (Canada) limitée, le 25 avril 2016, pièce AR-3, page 32, lignes 15 et 16.

¹⁸ FSBE – Ordonnance de déclaration d'une distribution, pièce AR-2, volume 2, onglet 28, page 5, paragraphe 14.

¹⁹ Déclaration de l'avocat de l'intimée, transcription, le 25 août 2016, page 17, lignes 23 et 24, et page 18, lignes 8 à 10 (dans les présents motifs, le terme « transcription », sans autre descripteur, renvoie à la transcription de l'audience et non pas à la transcription d'un interrogatoire préalable). Voir également la pièce AR-4, transcription (Close), page 49, lignes 9 à 11, et page 59, lignes 18 à 21.

[22] L'audience sur les présents appels a commencé le jeudi 25 août 2016. Le lundi 22 août 2016, une conférence de gestion de l'instance a été tenue par téléconférence. À ce moment, l'avocat des appelants a fait savoir qu'aucun témoin ne serait convoqué à l'audience et qu'un exposé conjoint des faits serait présenté, ainsi que des pièces conjointes. L'avocat de l'intimée s'est dit d'accord avec ces déclarations. Trois jours plus tard, peu après le début de l'audience, ont été déposés l'ECF et un recueil conjoint de documents en trois volumes (le « RCD »), respectivement les pièces AR-1 et AR-2.

[23] Au début de l'audience et avant le dépôt des documents mentionnés ci-dessus, l'avocat de l'intimée a demandé l'autorisation de produire, au titre du paragraphe 244(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*²⁰ (la « LIR »), un affidavit (l'« affidavit ») souscrit par un vérificateur de l'ARC auquel étaient annexées des copies du formulaire T3 – déclaration de renseignements et de revenus des fiducies – de 2011 produit par la FSBE et l'avis de cotisation de fiducie de 2011 établi par l'ARC à l'égard de la FSBE. L'avocat des appelants s'est opposé au dépôt de l'affidavit. J'ai ordonné que l'affidavit soit versé au dossier et reçoive la cote R-1 et j'ai dit que je me pencherais sur l'admissibilité de l'affidavit et que je rendrais une décision ultérieurement.

D. Mary Ellis (assurance-vie des retraités)

[24] En 2010, M^{me} Ellis, une employée à la retraite de Nortel, avait le droit acquis, en vertu de son emploi chez Nortel, de toucher un avantage lié à l'assurance-vie au titre du régime d'assurance-vie collective temporaire de Nortel (le « régime d'assurance-vie collective »)²¹. Grâce à cet avantage auquel elle avait droit, M^{me} Ellis était couverte par une assurance-vie collective dont les primes étaient payées de son vivant par la FSBE. Le montant du produit des assurances qui, au décès de M^{me} Ellis, aurait été versé à son bénéficiaire, lequel était fondé sur ses gains pendant qu'elle était employée active de Nortel, s'élevait à 17 000 \$. Pour les années d'imposition s'étant terminées avant 2011, M^{me} Ellis avait inclus, dans le calcul de ses revenus, le montant des primes d'assurance-vie collective payées pour elle par la FSBE.

[25] Conformément à la convention de règlement, la FSBE a continué à payer les primes d'assurance-vie de M^{me} Ellis jusqu'au 31 décembre 2010, mais aucune

²⁰ *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, 5^e supp, c 1, avec ses modifications successives.

²¹ Je crois comprendre que le régime d'assurance-vie collective était une police d'assurance-vie collective temporaire au sens du paragraphe 248(1) de la LIR.

prime n'a été payée par la suite. Le contrôleur a estimé que, au 31 décembre 2010, la valeur actualisée de la réclamation de M^{me} Ellis s'élevait à 6 855 \$.

[26] Puisque M^{me} Ellis était une bénéficiaire de la FSBE, lorsque la distribution des biens de la FSBE a été effectuée en 2011, elle a reçu 1 371 \$. Le contrôleur a subséquemment délivré à M^{me} Ellis un feuillet T4A à l'égard de ces 1 371 \$. Lorsque M^{me} Ellis a produit sa déclaration de revenus pour 2011, elle a inclus les 1 371 \$ dans le calcul de ses revenus. La cotisation à l'égard de M^{me} Ellis en 2011 a été établie conformément à la déclaration de revenus produite. M^{me} Ellis s'y est subséquemment opposée, puis elle a interjeté appel.

E. Susan Kennedy (assurance-vie au titre de l'invalidité de longue durée)

[27] En 2010, M^{me} Kennedy était une ancienne employée de Nortel qui recevait des prestations d'invalidité de longue durée (les « prestations d'ILD ») sous le régime d'invalidité de longue durée de Nortel pour les employés à temps plein (le « régime d'ILD »). De ce fait, elle avait le droit acquis à une couverture d'assurance-vie au titre du régime d'assurance-vie collective (pendant qu'elle recevait des prestations d'ILD), jusqu'à ce qu'elle atteigne l'âge de 65 ans, moment à partir duquel elle aurait eu droit à la couverture d'assurance-vie des retraités au titre du régime d'assurance-vie collective pour le reste de sa vie. Le montant du produit des assurances qui aurait été versé, au décès de M^{me} Kennedy, à son bénéficiaire aurait été de 62 000 \$ pour l'assurance-vie de base et de 186 000 \$ pour l'assurance-vie facultative. Pour les années d'imposition s'étant terminées avant 2011, M^{me} Kennedy avait inclus, dans le calcul de ses revenus, le montant des primes d'assurance-vie collective payées pour elle par la FSBE.

[28] La FSBE a payé les primes d'assurance-vie de M^{me} Kennedy jusqu'au 31 décembre 2010. Aucune prime n'a été payée par la suite. Le contrôleur a estimé que la valeur actualisée de la réclamation de M^{me} Kennedy, en date du 31 décembre 2010, s'élevait à 29 394 \$.

[29] Étant donné que M^{me} Kennedy était une bénéficiaire de la FSBE, elle avait le droit de recevoir une part des biens de la FSBE. Elle a reçu des paiements forfaitaires de 7 281,88 \$ et de 1 730 \$ en septembre 2011 et décembre 2011, respectivement. Le contrôleur a ensuite délivré un ou plusieurs feuillets T4A (vraisemblablement pour la somme cumulative de 9 011,88 \$, c'est-à-dire 7 281,88 \$ + 1 730 \$) à M^{me} Kennedy, qui, dans sa déclaration de revenus pour

2011, a inclus le montant des sommes distribuées dans le calcul de ses revenus²². L'ARC a établi la cotisation de 2011 de M^{me} Kennedy conformément à la déclaration produite, après quoi M^{me} Kennedy a présenté un avis d'opposition, puis a interjeté appel ultérieurement.

F. James Scott (prestations de survivant d'un membre de la direction)

[30] Avant son décès, la conjointe de M. Scott était une employée active à temps plein non syndiquée de Nortel. Après le décès de sa conjointe, M. Scott, au titre du régime de prestations de survivant de membres de la direction (le « régime de PS »), a eu droit à des prestations de survivant (les « PS »), de 871,46 \$ chacune, en raison de l'emploi de sa conjointe chez Nortel. Dans ses déclarations de revenus, M. Scott a déclaré les PS comme étant des prestations consécutives au décès et les a incluses dans le calcul de ses revenus. M. Scott a reçu des PS jusqu'au 31 décembre 2010, mais pas par la suite.

[31] Mercer (Canada) limitée (« Mercer »), qui était l'actuaire de Nortel, a estimé la valeur actualisée des PS de M. Scott, en date du 31 décembre 2010, à 124 345 \$. Lorsque les biens de la FSBE ont été distribués en 2011, M. Scott a reçu des paiements forfaitaires de 724,18 \$ en janvier 2011, de 482,79 \$ en mai 2011 et de 7 319,20 \$ en juillet 2011 (ce qui donne une somme totale de 8 526,17 \$ en 2011)²³. Le contrôleur a ensuite remis un ou plusieurs feuillets T4A à M. Scott à l'égard des sommes distribuées, et M. Scott a inclus ces sommes dans le calcul de ses revenus en 2011. Après avoir reçu sa cotisation pour 2011, établie conformément à la déclaration produite, M. Scott a présenté un avis d'opposition et a interjeté appel ultérieurement.

G. Ann McCann (allocations de transition au survivant d'un employé syndiqué)

[32] Avant son décès, le conjoint de M^{me} McCann était un employé syndiqué de Nortel. Au décès de son conjoint, M^{me} McCann a eu droit à des allocations de transition au survivant mensuelles (les « ATS ») au titre du régime d'allocations de

²² L'avis d'appel de M^{me} Kennedy mentionne le paiement forfaitaire de 7 281,88 \$ (qui a été reçu en septembre 2011), mais pas celui de 1 730 \$ (qui a été reçu en décembre 2011). Comme il est indiqué au paragraphe 8 de la réponse modifiée de la Couronne, dans l'établissement de la cotisation de M^{me} Kennedy pour 2011, le ministre s'est fondé sur l'hypothèse qu'elle avait reçu un paiement forfaitaire de 7 281,88 \$ de la FSBE. La réponse modifiée ne mentionne pas expressément les 1 730 \$ reçus par M^{me} Kennedy en décembre 2011.

²³ L'ECF ne précise pas expressément que M. Scott était un bénéficiaire de la FSBE.

transition aux survivants des employés syndiqués (le « régime d'ATS »), en raison de l'emploi de son conjoint chez Nortel. Plus particulièrement, en vertu du régime d'ATS, M^{me} McCann avait droit à des paiements mensuels de 725 \$ pendant une période déterminée de cinq ans, qui aurait expiré le 31 décembre 2013. Conformément à la convention de règlement, M^{me} McCann a continué de recevoir les ATS jusqu'au 31 décembre 2010, après quoi aucune autre allocation n'a été versée. Le contrôleur a estimé que la valeur actualisée des ATS de M^{me} McCann, en date du 31 décembre 2010, s'élevait à 24 644 \$.

[33] Étant donné que M^{me} McCann était une bénéficiaire de la FSBE, lorsque la distribution des biens de la FSBE a été effectuée en 2011, elle a reçu 2 175 \$ en janvier 2011, 285,97 \$ en mai 2011 et 3 691,45 \$ en juillet 2011 (ce qui donne une somme totale de 6 152,42 \$ en 2011)²⁴. Le contrôleur a ensuite remis un ou plusieurs feuillets T4A à M^{me} McCann à l'égard des sommes qui lui ont été distribuées.

[34] Lorsque M^{me} McCann a produit sa déclaration de revenus pour 2011, elle a inclus les sommes distribuées de 6 152,42 \$ dans le calcul de ses revenus. L'ARC a par la suite établi la cotisation de M^{me} McCann, apparemment en incluant dans le calcul de ses revenus des ATS de 6 438,39 \$, après quoi M^{me} McCann a présenté un avis d'opposition et a interjeté appel ultérieurement²⁵.

III. LES QUESTIONS EN LITIGE

[35] Les questions à trancher dans les présents appels sont les suivantes :

²⁴ À l'alinéa 8b) de la réponse modifiée dans l'appel n° 2014-3266(IT)G, l'avocat de la Couronne a déclaré que, dans l'établissement de la cotisation de M^{me} McCann, le ministre s'était fondé sur l'hypothèse selon laquelle les sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M^{me} McCann s'élevaient à 6 438,39 \$. Étant donné que le paragraphe 70 de l'ECF indique que le total des sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M^{me} McCann était de 6 152,42 \$, l'hypothèse du ministre a été partiellement démolie, à hauteur de 285,97 \$ (soit 6 438,39 \$ – 6 152,42 \$). Voir la note de bas de page 76 ci-dessous.

²⁵ Je crois comprendre que certains des appelants, si ce n'est tous les appelants, avaient droit à des avantages au titre des régimes de SBE en plus de ceux décrits ci-dessus et que certains des appelants, si ce n'est tous les appelants, avaient reçu des sommes distribuées par la FSBE, non seulement en 2011, mais dans les années subséquentes, à l'égard de tout ou partie des avantages auxquels ils avaient droit. Cependant, seules les sommes distribuées décrites ci-dessus font l'objet des présents appels.

- A. L'affidavit ainsi que le formulaire T3, déclaration de renseignements et de revenus des fiducies, de 2011 de la FSBE et l'avis de cotisation de fiducie de 2011 sont-ils admissibles?
- B. Les articles 104 à 108 de la LIR s'appliquent-ils aux présents appels et, le cas échéant, comment?
- C. La somme de 1 371 \$ distribuée par la FSBE à M^{me} Ellis en 2011 doit-elle être incluse dans le calcul des revenus de M^{me} Ellis en 2011?
- D. Les sommes totales de 9 011,88 \$ distribuées par la FSBE à M^{me} Kennedy en 2011 doivent-elles être incluses dans le calcul des revenus de M^{me} Kennedy en 2011?
- E. Les sommes totales de 8 526,17 \$ distribuées par la FSBE à M. Scott en 2011 doivent-elles être incluses dans le calcul des revenus de M. Scott en 2011?
- F. Les sommes totales de 6 152,42 \$ distribuées par la FSBE à M^{me} McCann en 2011 doivent-elles être incluses dans le calcul des revenus de M^{me} McCann en 2011?

IV. DISCUSSION

A. L'admissibilité de l'affidavit

(1) Les faits

[36] Dans l'établissement d'ententes concernant l'utilisation d'un exposé conjoint des faits ou d'un recueil conjoint de documents, il n'est pas inhabituel qu'une ou plusieurs parties se réservent le droit de citer à comparaître un ou plusieurs témoins ou de produire des éléments de preuve documentaire supplémentaires à l'audience. Ni l'une ni l'autre des parties ne s'est réservé ce droit en l'espèce, même si le paragraphe introductif de l'ECF se termine ainsi : [TRADUCTION] « Le présent document n'a pas pour effet d'empêcher les parties de s'appuyer sur des faits figurant par ailleurs dans le dossier dont est saisie la Cour. » Comme je l'ai déjà mentionné, l'avocat de l'intimée a demandé que l'affidavit soit admis en preuve pour que celui-ci et les pièces y étant annexées fassent partie du dossier dont la Cour est saisie.

[37] Je crois comprendre que la principale raison pour laquelle l'intimée voulait déposer l'affidavit (comprenant la déclaration de revenus et l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE) était de prouver que la FSBE existait en 2011 et que, dans le calcul de ses revenus pour 2011, la FSBE avait déduit les sommes qu'elle avait distribuées aux appelants en 2011. L'avocat de l'intimée a fait valoir que le principe du rattachement s'appliquait, de sorte que, si la FSBE a déduit les sommes distribuées, il s'ensuivrait que ces sommes devraient être incluses dans le calcul des revenus des bénéficiaires.

[38] L'avocat des appelants s'est opposé à l'admission en preuve de l'affidavit au motif que le fait qu'on lui ait communiqué l'affidavit le matin du premier jour d'audience était préjudiciable et constituait une [TRADUCTION] « tactique d'embuscade de dernière minute »²⁶. En outre, l'avocat des appelants a fait observer que la FSBE n'est pas une partie aux présents appels et que sa déclaration de revenus et son avis de cotisation sont confidentiels. De plus, il a fait valoir que le principe du rattachement n'existe pas et que la façon dont la FSBE a été imposée n'est pas pertinente pour l'établissement des cotisations des appelants.

[39] Dans ses observations sur l'admissibilité de l'affidavit, l'avocat des appelants a déclaré que, même si l'ordonnance de répartition de la FSBE prévoyait que la date de l'avis de cessation (laquelle, de ce que j'ai conclu, marque la fin de l'obligation de la CNN de verser des cotisations à la FSBE et constitue la date en fonction de laquelle il fallait établir les dépenses, réclamations et obligations de la FSBE et s'en acquitter²⁷) était réputée être le 31 décembre 2010, il était prêt à reconnaître que la liquidation de la FSBE s'était poursuivie en 2011, en 2012 et dans les années subséquentes et que la FSBE avait produit des déclarations de revenus pour chaque année pendant laquelle la liquidation s'était poursuivie²⁸.

(2) Le paragraphe 89(1) des Règles

²⁶ Transcription, le 25 août 2016, page 9, lignes 20 et 21. Voir également la page 6, lignes 26 et 28, et la page 22, lignes 22 à 25. Je crois comprendre que, bien que l'avocat de l'intimée n'ait fourni copie de l'affidavit à l'avocat des appelants que le matin du début de l'audience, l'avocat de l'intimée, deux jours avant l'audience, a avisé l'avocat des appelants de son intention de saisir la Cour de la déclaration de revenus et de l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE.

²⁷ Voir le paragraphe 18 ci-dessus.

²⁸ Transcription, le 25 août 2016, page 9, ligne 22, à page 10, ligne 11; page 13, lignes 13 à 19; page 14, lignes 3 à 6; page 18, lignes 25 à 28; page 29, lignes 8 à 12.

[40] Chacun des appelants a produit une liste de documents (communication partielle) le 30 janvier 2015. Dans chaque liste, il est fait mention de la déclaration de revenus et de prestations de 2011 de l'appelant concerné, mais pas de la déclaration de renseignements et de revenus T3 de 2011 de la FSBE.

[41] Le 30 janvier 2015, l'intimée a produit une liste de documents (communication partielle) pour chacun des présents appels. Les listes produites à l'égard de M. Scott et de M^{me} McCann font renvoi aux copies des déclarations de revenus de 2011 de l'appelant concerné²⁹. Les listes produites par l'intimée à l'égard des appels de M^{me} Kennedy et de M^{me} Ellis font mention d'imprimés de l'option C de 2011 pour l'appelant concerné³⁰, et non pas de leurs déclarations de revenus en tant que telles. Il n'est fait nulle mention dans cette liste de la déclaration de revenus ou de l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE.

[42] Le paragraphe 89(1) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*³¹ (les « Règles ») dispose ce qui suit :

89(1) Sauf directive contraire de la Cour, ou sauf si les autres parties ont renoncé au droit d'obtenir communication de documents ou ont consenti par écrit à ce que des documents soient utilisés en preuve, aucun document ne doit être utilisé en preuve par une partie à moins, selon le cas :

- a) qu'il ne soit mentionné dans les actes de procédure, ou dans une liste ou une déclaration sous serment déposée et signifiée par une partie à l'instance;
- b) qu'il n'ait été produit par l'une des parties, ou par quelques personnes interrogées pour le compte de l'une des parties, au cours d'un interrogatoire préalable;
- c) qu'il n'ait été produit par un témoin qui n'est pas, de l'avis de la Cour, sous le contrôle de la partie.

²⁹ Curieusement, selon la liste produite par l'intimée à l'égard de l'appel de M^{me} McCann, la déclaration de revenus de 2011 de cette dernière n'était pas datée, alors que, selon la liste produite par M^{me} McCann, cette déclaration était datée du 11 avril 2012.

³⁰ Je crois comprendre que l'ARC ne conserve pas les originaux de toutes les déclarations de revenus qui sont produites par les nombreux contribuables au Canada. L'ARC entre plutôt les données des déclarations de revenus de chaque contribuable dans sa base de données informatisée. Pour obtenir un résumé des données à l'égard de la déclaration de revenus d'un contribuable en particulier, il faut demander un imprimé de l'option C.

³¹ *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688, avec ses modifications successives.

[43] La déclaration de revenus et l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE ne sont pas visés par les alinéas 89(1)*b*) ou *c*) des Règles, et ils ne sont pas mentionnés dans les actes de procédure ni dans la liste de documents de l'intimée. Ils sont toutefois des pièces annexées à l'affidavit, lequel n'a pas été déposé auprès de la Cour avant le début de l'audience et n'a été signifié aux appelants que le matin du 25 août 2016 (le jour du début de l'audience). L'alinéa 89(1)*a*) des Règles ne précise pas de date limite pour le dépôt et la signification de listes de documents ou de déclarations sous serment contenant des documents. Le paragraphe 81(1) des Règles dispose qu'une liste de documents (communication partielle) doit être produite et signifiée dans les trente jours de la clôture des actes de procédure. Cela donne à penser qu'il vaut mieux produire la liste de documents plus tôt que plus tard.

[44] Il faut déduire de l'ensemble des articles 78 à 91 des Règles que, à l'alinéa 89(1)*a*), le terme « déclaration sous serment » s'entend d'une déclaration sous serment de documents du type visé aux paragraphes 82(4) à (6) et à l'article 88 des Règles, plutôt que d'un affidavit du type visé au paragraphe 244(9) de la LIR.

[45] Si l'affidavit n'est pas une déclaration sous serment du type visé à l'alinéa 89(1)*a*) des Règles, sauf directive contraire de la Cour, l'intimée ne peut utiliser en preuve ni la déclaration de revenus ni l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE. Si l'affidavit est une déclaration sous serment du type visé à l'alinéa 89(1)*a*) et si je conclus que l'affidavit est admissible, la signification de l'affidavit aux appelants le matin du début de l'audience a désavantagé les appelants de façon importante.

(3) Jurisprudence concernant le paragraphe 89(1) des Règles

[46] Le paragraphe 89(1) des Règles vise un objectif salubre, soit réduire la possibilité que l'autre partie soit prise au dépourvu (ce qu'on appelle communément « procès par embuscade »)³². En conséquence, la règle générale consiste à exclure de la preuve les documents qui ne sont mentionnés ni dans les actes de procédure ni dans la liste de documents de la partie qui cherche à déposer

³² Dans la décision *Scavuzzo c La Reine*, 2004 CCI 806, au paragraphe 5, le juge en chef adjoint Bowman (plus tard juge en chef) a fait remarquer que le fait pour une partie de présenter de nombreux documents qui n'avaient pas été mentionnés dans sa liste de documents pouvait prendre la première partie au dépourvu et la placer dans une situation très désavantageuse et peut-être même injuste.

le document³³. Si les parties ne s'entendent à cet égard, elles ne doivent pas d'emblée faire fi du paragraphe 89(1) des Règles et des autres exigences en matière de preuve liées à la production de documents³⁴. La Cour ne peut s'écarter de la règle générale si rien ne le justifie³⁵ ni ne le motive³⁶.

[47] Les premiers mots du paragraphe 89(1) des Règles confèrent à la Cour le pouvoir discrétionnaire d'admettre un document en preuve même s'il n'a pas été satisfait aux exigences du paragraphe 89(1)³⁷. L'exercice de ce pouvoir discrétionnaire par la Cour doit se fonder sur des motifs justifiant l'admission en preuve du document non communiqué auparavant³⁸. La Cour doit exercer son pouvoir discrétionnaire de façon judiciaire, suivant les règles de la raison et de la justice, et non pas de façon arbitraire³⁹. Pour décider si un document non communiqué précédemment doit être admis, il faut soupeser les intérêts contradictoires des deux parties, de façon qu'il n'en résulte aucun déni de justice⁴⁰. La Cour doit également tenir compte de l'intérêt de la justice et du fait qu'il soit de la plus haute importance que la Cour ait à sa disposition tous les renseignements voulus afin de pouvoir arriver à une décision appropriée et juste⁴¹. Enfin, la Cour ne doit pas perdre de vue le paragraphe 4(1) des Règles, qui dispose que celles-ci doivent « recevoir une interprétation large afin d'assurer la résolution équitable sur le fond de chaque instance de la façon la plus expéditive et la moins onéreuse »⁴².

[48] Pendant la discussion sur l'admissibilité de l'affidavit, aucun des avocats n'a soulevé expressément la question de savoir si le fait pour l'intimée de ne pas inclure la déclaration de revenus et l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE dans sa liste de documents l'empêchait, au motif du paragraphe 89(1) des Règles, de les

³³ *Walsh c La Reine*, 2009 CCI 557, paragraphe 25. Voir aussi *Canadian Economic Consultants Ltd. c La Reine*, [2001] 1 CTC 123 (CAF); et *568864 B.C. Ltd. c La Reine*, 2014 CCI 373, paragraphe 107.

³⁴ *Savoy c La Reine*, 2011 CCI 35, paragraphe 23 et note de bas de page 6.

³⁵ *Walsh*, précitée à la note 33, paragraphe 25.

³⁶ *Myrdan Investments Inc. c La Reine*, 2013 CCI 35, paragraphe 26.

³⁷ *Ibid.*, paragraphe 27. Voir aussi *Sydney Mines Firemen's Club c La Reine*, 2011 CCI 403, paragraphe 17.

³⁸ *Myrdan Investments*, précitée à la note 36, paragraphe 26.

³⁹ *Sydney Mines*, précitée à la note 37, paragraphe 18. Voir aussi *Doiron c Haché*, 2005 NBCA 75, paragraphe 57; et *Province du Nouveau-Brunswick c Stephen Moffett Ltd.*, 2008 NBCA 9, paragraphe 10.

⁴⁰ *Sydney Mines*, précitée à la note 37, paragraphe 17.

⁴¹ *Ibid.*, paragraphe 21.

⁴² *Myrdan Investments*, précitée à la note 36, paragraphe 27; et *Sydney Mines*, précitée à la note 37, paragraphe 22.

utiliser en preuve⁴³. Étant donné que ni l'un ni l'autre des avocats n'a discuté expressément du paragraphe 89(1) des Règles, l'avocat des appelants ne m'a pas demandé d'exclure l'affidavit au motif du paragraphe 89(1) des Règles⁴⁴, et l'avocat de l'intimée n'a présenté aucune observation sur les raisons pour lesquelles la Cour devrait exercer son pouvoir discrétionnaire pour admettre en preuve l'affidavit et il n'a rien présenté qui justifierait que l'on s'écarte de la règle générale énoncée au paragraphe 89(1) des Règles. L'avocat de l'intimée a expliqué pourquoi il voulait que la déclaration de revenus et l'avis de cotisation de 2011 soient déposés en preuve ainsi que pourquoi ce n'est qu'un jour ou deux avant le début de l'audience qu'il a voulu déposer ces documents en preuve, mais il n'a pas expliqué pour quelle raison je devrais faire abstraction de la règle générale d'exclusion énoncée au paragraphe 89(1) des Règles.

[49] Étant donné que l'effet du paragraphe 89(1) des Règles n'a pas été débattu devant moi, j'hésite à fonder ma décision concernant l'admissibilité de l'affidavit uniquement sur cette disposition.

(4) Les paragraphes 241(1) et (3) de la LIR

[50] L'avocat des appelants s'est aussi opposé à l'admission de l'affidavit au motif que les pièces y étant annexées constituaient des renseignements confidentiels (au sens du paragraphe 241(10) de la LIR) dont la divulgation publique est interdite par l'alinéa 241(1)a) de la LIR. L'alinéa 241(1)a) de la LIR est rédigé ainsi :

241(1) Sauf autorisation prévue au présent article, il est interdit à un fonctionnaire ou autre représentant d'une entité gouvernementale :

- a) de fournir sciemment à quiconque un renseignement confidentiel ou d'en permettre sciemment la prestation [...]

⁴³ Il y a eu une discussion entre les avocats des parties respectives portant sur les listes de documents, mais cette discussion portait sur l'ordonnance de répartition de la FSBE, non pas sur la déclaration de revenus et l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE.

⁴⁴ Bien que l'avocat des appelants n'ait pas fondé son opposition à l'admission en preuve de l'affidavit sur la règle d'exclusion énoncée au paragraphe 89(1) des Règles, il a, comme je l'ai déjà mentionné, fait valoir que le dépôt tardif de l'affidavit était préjudiciable et constituait une embuscade; transcription, le 25 août 2016, page 6, lignes 26 à 28; page 9, lignes 20 et 21; et page 22, lignes 22 à 25. Alors qu'il faisait part de ses doutes, l'avocat des appelants a dit : [TRADUCTION] « ils ne l'ont pas mis » (transcription, le 25 août 2016, page 22, ligne 22), ce qui pourrait vouloir dire (bien que cela ne soit pas clair) que l'intimée n'avait pas inscrit l'affidavit (ou ses pièces) dans sa liste de documents.

[51] Le passage introductif du paragraphe 241(1) de la LIR précise clairement que le reste de l'article 241 peut contenir des exceptions à l'interdiction générale énoncée dans ce paragraphe. Une de ces exceptions figure à l'alinéa 241(3)b) de la LIR, qui est rédigé ainsi :

241(3) Les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent :

[...]

b) ni aux procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi, du *Régime de pensions du Canada*, de la *Loi sur l'assurance-chômage* ou de la *Loi sur l'assurance-emploi* ou de toute autre loi fédérale ou provinciale qui prévoit l'imposition ou la perception d'un impôt, d'une taxe ou d'un droit.

(5) La jurisprudence concernant l'article 241

[52] Dans l'arrêt *Slattery*, le juge Iacobucci, de la Cour suprême du Canada, a énoncé quelques-uns des principes qui s'appliquent à l'interprétation et à l'application de l'article 241 de la LIR :

À mon avis, l'art. 241 comporte l'établissement d'un équilibre entre des intérêts opposés: l'intérêt du contribuable en matière de respect de sa vie privée en ce qui a trait aux renseignements relatifs à sa situation financière, et l'intérêt qu'a le Ministre à être autorisé à communiquer des renseignements relatifs au contribuable dans la mesure où cela est nécessaire pour appliquer et exécuter efficacement la *Loi de l'impôt sur le revenu* et d'autres lois fédérales mentionnées au par. 241(4).

L'article 241 traduit l'importance d'assurer le respect des intérêts du contribuable en matière de vie privée, particulièrement en ce qui concerne sa situation financière. L'accès à des renseignements financiers ou connexes sur les contribuables doit donc être pris au sérieux et ces renseignements ne peuvent être communiqués que dans les situations prévues. Ce n'est que dans ces situations exceptionnelles que l'intérêt relatif à la vie privée doit céder le pas à l'intérêt de l'État.

[...] En insufflant chez les contribuables la confiance que les renseignements personnels qu'ils révèlent ne seront pas communiqués dans d'autres contextes, le Parlement encourage la communication volontaire de ces renseignements [...]

Toutefois, le Parlement a également reconnu que, si les renseignements personnels obtenus ne peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement de l'impôt, notamment par voie judiciaire, lorsque cela est nécessaire, la possession de tels renseignements ne sera d'aucune utilité. Il peut être nécessaire de procéder en cours d'instance à la communication de renseignements obtenus dans les

déclarations d'impôt sur le revenu ou recueillis dans le cadre d'enquêtes fiscales, pour garantir que le tribunal dispose de tous les renseignements pertinents et soit ainsi plus en mesure de trancher adéquatement le litige. Cette nécessité n'est toutefois sanctionnée par le Parlement que dans un nombre très limité de cas. La communication est permise dans des poursuites criminelles ou d'autres poursuites énoncées au par. 241(3). Elle est aussi permise dans d'autres situations énumérées au par. 241(4), [...] déjà décrites comme étant [TRADUCTION] « de nature surtout administrative »⁴⁵ [...]

[Non souligné dans l'original.]

[53] Le juge Iacobucci a poursuivi en discutant de deux expressions conjonctives qui figurent dans le libellé anglais de la disposition législative précitée. Plus particulièrement, il s'est penché sur l'expression « *in respect of* » à la première ligne de la version anglaise du paragraphe 241(3) de la LIR (dont l'équivalent dans la version française est la préposition « à » mais que l'on pourrait traduire par « quant à ») ainsi que sur l'expression « *relating to* » (dont l'équivalent dans la version française est « ayant trait à ») à la première ligne de la version anglaise de l'alinéa 241(3)b) de la LIR. En citant l'arrêt *Nowegijick*, il a fait observer que, « [p]armi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression “quant à” qui est la plus large »⁴⁶. Il a également déclaré que, à son avis, les commentaires cités de *Nowegijick* s'appliquent tout autant à l'expression anglaise « *relating to* ». Il a ensuite observé :

Ainsi, les deux expressions conjonctives que l'on trouve dans la version anglaise du par. 241(3) portent à croire qu'il y a lieu d'adopter une interprétation large plutôt qu'étroite en examinant si une communication proposée se rapporte à des poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴⁷.

Plus loin dans ses motifs, le juge Iacobucci a réitéré ses commentaires sur la portée du paragraphe 241(3) de la LIR, de la manière suivante :

Comme je l'ai déjà mentionné, j'estime que l'exception qui autorise Revenu Canada à communiquer des renseignements fiscaux dans des poursuites est très générale; en

⁴⁵ *Slattery c Doane Raymond Limited, syndic de l'actif de Raymond P. Slattery, failli*, [1993] 3 RCS 430, pages 443 à 445.

⁴⁶ *Nowegijick c La Reine*, [1983] 1 RCS 29, [1983] CTC 20, 83 DTC 5041, paragraphe 30.

⁴⁷ *Slattery*, précité à la note 45, page 446.

effet, elle s'applique aux poursuites ayant trait à l'exécution de la Loi de l'impôt sur le revenu⁴⁸. [Souligné dans l'original.]

[54] À mon avis, notamment à la lumière de l'interprétation large qui est faite du paragraphe 241(3) de la LIR dans l'arrêt *Slattery*, les appels interjetés par M. Scott, M^{me} Kennedy, M^{me} Ellis et M^{me} McCann constituent des procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la LIR. À ma connaissance, rien n'exige que les procédures judiciaires où la communication de renseignements par ailleurs confidentiels est demandée doivent intéresser le contribuable concerné par ces renseignements. En fait, la Cour d'appel fédérale a déjà ordonné que les déclarations de revenus d'un tiers sur lesquelles le ministre s'était fondé pour établir la cotisation à l'égard d'un autre contribuable soient divulguées à ce contribuable, qui avait entrepris des procédures judiciaires pour contester ses cotisations⁴⁹.

[55] L'avocat des appelants a invoqué la décision *Tor Can Waste Management*, qui portait sur la requête qu'avait présentée un contribuable ayant fait l'objet d'une nouvelle cotisation pour obtenir communication par la Couronne de renseignements et de documents que l'ARC avait obtenus du tiers duquel le contribuable avait acheté des conteneurs ou bennes à ordures. En tranchant la requête, la juge Lyons avait déclaré ce qui suit :

23. Les paragraphes 241(1) et (2) de la Loi consacrent les principes fondamentaux qui restreignent la communication de renseignements confidentiels concernant les contribuables. L'alinéa 241(3)b) de la Loi contient une exception à l'interdiction dans le cas des procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la Loi [...]
24. L'interdiction faite au ministre de communiquer des renseignements et documents confidentiels concernant des contribuables joue lorsque les renseignements ne sont pas pertinents et que le ministre ne s'est pas fondé sur eux pour établir une nouvelle cotisation.
25. Le juge n'ordonnera pas la communication de renseignements concernant des tiers lorsque le ministre ne s'est pas servi des renseignements et n'avait à peu près aucune raison de les utiliser pour établir une cotisation.

⁴⁸ *Ibid.*, page 451.

⁴⁹ *MNR v Huron Steel Fabricators (London) Ltd.*, (1973) 41 DLR (3d) 407, 73 DTC 5347 (CAF). Voir aussi *Heinig c La Reine*, 2009 CCI 47, paragraphe 9; et *La Reine et al. c. Harris*, 2001 CAF 74.

26. Les juges ont ordonné la communication de renseignements concernant des tiers (déclarations de revenus et renseignements échangés avec le ministre) lorsque le ministre s'est fondé sur les renseignements en question pour établir la cotisation.
27. À l'occasion de l'affaire *Oro Del Norte, S.A. c Canada*, [1990] 2 CTC 67 (CF 1^{re} inst.), la Cour fédérale a décidé que les renseignements concernant des tiers qui sont pertinents quant aux questions qui opposent les parties ou sur lesquels le ministre s'est fondé pour établir la cotisation sont susceptibles de communication. Récemment, à l'occasion de l'affaire *Heinig* [...] le juge Webb a confirmé ces principes (la pertinence et l'utilisation)⁵⁰. [Les notes de bas de page ont été omises.]

L'avocat de l'intimée n'a pas affirmé que l'ARC s'était fondée sur la déclaration de revenus de 2011 de la FSBE pour établir les cotisations à l'égard de M. Scott, de M^{me} Kennedy, de M^{me} Ellis ou de M^{me} McCann. Cependant, il a fait valoir que, en raison du principe du rattachement, la déclaration de revenus de 2011 de la FSBE est pertinente en l'espèce. L'avocat des appelants a de son côté fait valoir que la façon dont la FSBE a été imposée est sans importance dans l'établissement de la cotisation des appelants. Je discuterai de la question de la pertinence plus loin.

[56] Dans la décision *Tor Can Waste Management*, la juge Lyons a fait observer (à la note de bas de page 16) que, dans la décision *9005-6342 Québec Inc.*⁵¹, le juge Hogan avait passé en revue les principes applicables à l'article 241 de la LIR. Dans la décision *9005-6342*, comme de nombreuses décisions portant sur l'article 241 (y compris certaines des décisions précitées), le contribuable demandait qu'il soit enjoint à l'ARC de produire les renseignements fiscaux d'un tiers qu'elle avait utilisés en établissant la cotisation à l'égard du contribuable ou qui étaient pertinents dans le cadre de l'appel du contribuable. Étant donné que, dans la décision *9055-6342*, il n'est pas question d'une situation où l'ARC ou la Couronne s'efforcent de déposer en preuve des renseignements confidentiels d'un tiers dans l'appel d'un autre contribuable, cette décision ne va pas directement de pair avec la situation en l'espèce. Néanmoins, quelques-uns des principes concernant l'article 241 de la LIR, énoncés par le juge Hogan et paraphrasés ci-dessous, pourraient s'appliquer d'une certaine façon en l'espèce :

⁵⁰ *Tor Can Waste Management Inc. c La Reine*, 2015 CCI 157, paragraphes 23 à 27.

⁵¹ *9005-6342 Québec Inc. c La Reine*, 2010 CCI 463.

- a) Des raisons d'ordre public et de pertinence peuvent empêcher l'utilisation de renseignements confidentiels de tiers dont la communication serait par ailleurs autorisée par l'alinéa 241(3)b) de la LIR⁵².
- b) Les renseignements confidentiels de tiers ne devraient pas être communiqués à un autre contribuable si l'ARC n'avait à peu près aucune raison d'utiliser les renseignements pour établir la cotisation à l'égard de cet autre contribuable⁵³.
- c) Même si le paragraphe 241(3) de la LIR (qui renvoie aux procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la LIR) est d'une portée plus vaste que l'alinéa 241(4)a) de la LIR (qui exige que les renseignements visés par cette disposition soient considérés comme étant nécessaires à l'application ou à l'exécution de la LIR) et même si le paragraphe 241(3) de la LIR ne précise pas que les renseignements fiscaux des tiers doivent être pertinents dans le cadre du litige, les renseignements ne peuvent être divulgués que s'ils sont pertinents⁵⁴.
- d) La notion de pertinence doit être interprétée de façon large⁵⁵.

À l'égard du principe résumé à l'alinéa b) ci-dessus, l'avocat de l'intimée n'a présenté aucun argument selon lequel l'ARC, en établissant les cotisations à l'égard des appelants, avait utilisé, voire même pris en considération, les renseignements contenus dans la déclaration de revenus ou l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE.

[57] Dans la décision *Gordon c La Reine*, après avoir fait observer que la Cour suprême du Canada avait statué dans l'arrêt *Slattery* qu'il convenait d'adopter un point de vue large pour décider si une divulgation proposée à l'égard d'une instance a trait à l'exécution ou à l'application de la LIR, le juge O'Keefe a conclu que l'ARC et d'autres fonctionnaires pouvaient communiquer certains renseignements confidentiels de tiers à l'avocat de la Couronne afin de lui permettre de défendre une action intentée contre la Couronne. Cependant, le juge O'Keefe s'est dit d'avis qu'il fallait donner aux tiers préavis de la communication proposée de renseignements confidentiels :

⁵² *Ibid.*, paragraphe 21.

⁵³ *Ibid.*, paragraphe 37.

⁵⁴ *Ibid.*, paragraphe 38.

⁵⁵ *Ibid.*, paragraphe 41.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'exige pas que les tiers soient avisés que les renseignements confidentiels les concernant seront communiqués. Cela ne signifie pas cependant qu'aucun préavis ne devrait être donné au contribuable [vraisemblablement le tiers dont les renseignements confidentiels seront communiqués]. En fait, j'estime qu'une certaine forme de préavis devrait être donné au contribuable. Les renseignements dont je dispose en l'espèce ne me permettent pas de préciser la forme de cet avis. Je renvoie cependant les parties aux remarques formulées par le juge Phelan aux paragraphes 15 et 16 de la décision *Scott Slipp Nissan Ltd c. Canada (Procureur général)*, [2005] G.S.T.C. 70, 2005 CF 1479 :

15. Il convenait que le ministre avise les tiers et leur précise lesquels de leurs renseignements confidentiels respectifs seraient divulgués. Les principes d'équité exigeraient de façon générale qu'il procède de la sorte, car la décision du ministre de divulguer les renseignements en question risque de porter atteinte aux droits des tiers en question⁵⁶ [...]

[58] Dans la décision *Tor Can Waste Management*, la juge Lyons a fait mention de la décision *Oro Del Norte*, qui portait sur la requête en ordonnance, présentée par un contribuable, qui enjoindrait à la Couronne de produire certains documents contenant des renseignements confidentiels de tiers. Il convient de souligner que, dans le contexte de cette requête, l'avocat de la Couronne avait informé les tiers concernés que le contribuable à l'origine de cette requête demandait la production de leurs documents confidentiels⁵⁷.

[59] L'avocat de l'intimée n'a rien dit me portant à croire que la FSBE avait été avisée que l'intimée se proposait de déposer en preuve sa déclaration de revenus et son avis de cotisation de 2011 en l'espèce. J'éprouve une certaine réticence à écarter le point de vue du juge O'Keefe selon lequel il faudrait donner une certaine forme de préavis au tiers avant que ses renseignements confidentiels ne soient utilisés dans des procédures judiciaires concernant d'autres contribuables.

(6) La pertinence

[60] Comme je l'ai déjà mentionné, la juge Lyons et le juge Hogan ont conclu que, bien que la communication de renseignements confidentiels puisse être autorisée en vertu du paragraphe 241(3) de la LIR dans le contexte de procédures

⁵⁶ *Gordon c La Reine*, 2007 CF 253, paragraphe 19. Le paragraphe 16 de la décision *Scott Slipp* (qui est mentionné ci-dessus, mais dont la citation n'a pas été reproduite) n'est pas pertinent en l'espèce.

⁵⁷ *Oro Del Norte, S.A. c La Reine*, 90 DTC 6373 (CFPI), à la page 6374.

judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la LIR, une telle communication ne devrait se faire que si les renseignements sont pertinents eu égard à ces procédures. La Cour suprême du Canada a réitéré l'explication classique de la pertinence en 2011 :

La preuve répond à la norme de la pertinence [TRADUCTION] « lorsque, selon la logique et l'expérience humaine, elle tend d'une façon quelconque à rendre la thèse qu'elle appuie plus vraisemblable qu'elle ne le paraîtrait sans elle »⁵⁸ [...]

[61] Dans la décision *Oro Del Norte*, le juge en chef adjoint Jerome a formulé les observations suivantes à propos de la pertinence :

Le contribuable doit donc avoir accès à tous les documents sur lesquels le ministre du Revenu national se fonde pour établir une nouvelle cotisation ou qui sont pertinents à celle-ci. L'avocat de la défenderesse admet que le critère large de la pertinence énoncé par le juge McEachern, juge en chef, dans *Boxer and Boxer Holdings Ltd. c. Reesor, et al.*, et adopté par le juge Urie dans *Everest & Jennings Canadian Ltd. c. Invacare Corporation* [1984] 1 C.F. 856 (Cour d'appel fédérale) s'applique :

[TRADUCTION] Les demandeurs ont incontestablement le droit de consulter tout document susceptible de les lancer dans une enquête qui pourra, directement ou indirectement, bénéficier à leur cause ou nuire à celle du défendeur, particulièrement sur la question vitale de la probabilité que la version du contrat donnée par une partie soit plus exacte que celle de l'autre. Tel étant le cas, il me semble que les demandeurs doivent avoir gain de cause sur certains aspects de la demande.

[...] Je ne vois pas comment les documents concernant les activités d'autres sociétés minières, qu'elles soient semblables ou non à celles de la demanderesse, peuvent, d'une façon ou d'une autre, « les lancer dans une enquête qui pourra, directement ou indirectement, bénéficier à leur cause ou nuire à celle du défendeur » [...] Le ministre est tenu de traiter tous les contribuables se trouvant dans une situation similaire de la même façon, mais cela ne signifie pas que les documents concernant un contribuable qui se trouve dans une situation similaire sont pertinents à la nouvelle cotisation d'un autre contribuable⁵⁹.

[Souligné dans l'original.]

Bien entendu, l'intimée ne laisse pas entendre que la FSBE est une contribuable dont la situation est semblable à celle des appelants. Je suppose que l'intimée

⁵⁸ *White c La Reine*, [2011] 1 RCS 433, 2011 CSC 13, paragraphe 36.

⁵⁹ *Oro Del Norte*, précitée à la note 57, à la page 6375.

cherche plutôt à montrer que la FSBE, dans le calcul de ses revenus pour 2011, a vraisemblablement déduit les sommes distribuées aux appelants, d'où il faudrait déduire, selon l'intimée, que les sommes distribuées devraient être incluses dans le calcul des revenus des appelants pour 2011. En d'autres termes, il s'agirait d'une application de ce que l'avocat de l'intimée a appelé le principe du rattachement (ou, comme je préfère l'appeler, la réciprocité dans le traitement fiscal)⁶⁰.

[62] Dans ses observations concernant la pertinence de la déclaration de revenus et de l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE, l'avocat de l'intimée a affirmé qu'en l'espèce il fallait notamment établir si les sommes distribuées aux appelants étaient imputables au revenu ou au capital. Il a fait valoir que, généralement, lorsque l'on doit trancher la question « revenu ou capital », il faut, entre autres choses, comparer la façon dont l'auteur et le bénéficiaire du paiement en cause le déclarent dans leurs déclarations de revenus respectives⁶¹. Même s'il n'a pas invoqué de précédents particuliers à l'appui de cet argument, je reconnais que certaines observations formulées par la Cour d'appel fédérale et la Cour suprême du Canada dans les arrêts *Redeemer Foundation* vont en ce sens. Dans l'arrêt de la Cour d'appel fédérale, le juge Pelletier a déclaré ce qui suit :

⁶⁰ L'avocat de l'intimée a utilisé le terme [TRADUCTION] « principe du rattachement » pour désigner le principe consistant à comparer la façon dont l'auteur et le bénéficiaire d'un paiement déclarent ce paiement dans leurs déclarations de revenus respectives et a affirmé qu'il s'agissait d'un facteur à prendre en considération pour décider si le paiement est imputable au revenu ou au capital; voir la transcription, le 25 août 2016, page 14, lignes 20 à 26. Je ne suis pas sûr que le terme [TRADUCTION] « principe du rattachement » soit le meilleur pour désigner le concept mis de l'avant par l'avocat de l'intimée, car je crois comprendre que le terme [TRADUCTION] « principe du rattachement » renvoie généralement à un principe de comptabilité consistant à faire correspondre des dépenses et des recettes et qui sert dans la détermination du moment où il convient de déduire des dépenses courantes pour l'impôt sur le revenu; voir *Canderel Ltée c La Reine*, [1998] 1 RCS 147, 98 DTC 6100 (CSC), inf. 95 DTC 5101 (CAF); *Toronto College Park Limited c La Reine*, [1998] 1 RCS 183, 98 DTC 6088 (CSC), inf. 96 DTC 6407 (CAF); *Oxford Shopping Centres Ltd. c La Reine*, [1980] CTC 7, 79 DTC 5458 (CFPI), conf. [1981] CTC 128, 81 DTC 5065 (CAF); Joseph Frankovich, « The Matching of 'Current' Expense Under Canada's Income Tax Laws », (1998) *Canadian Tax Journal*, volume 46, numéro 1, pages 1 à 28; et David G. Duff et al., *Canadian Income Tax Law*, 4^e éd., Markham, LexisNexis Canada Inc., 2012, pages 883 à 891. Je crois que le concept invoqué par l'avocat de l'intimée peut être mieux décrit par l'expression « réciprocité dans le traitement fiscal », dont il est question dans l'arrêt *Redeemer Foundation c MRN*, [2008] 2 RCS 643, 2008 CSC 46, conf. 2006 CAF 325, ou par le terme « symétrie », dont il est question dans l'arrêt *Daishowa-Marubeni International Ltd. c La Reine*, [2013] 2 RCS 336, 2013 CSC 29, paragraphes 41 à 43.

⁶¹ Transcription, le 25 août 2016, page 14, lignes 20 à 26.

Il y a réciprocité dans le traitement fiscal de la plupart des transactions commerciales. En termes simples, la déduction d'entreprise d'une personne correspond au revenu d'une autre. Le ministre a tout intérêt à vérifier que le montant réclamé au titre des dépenses d'entreprise par l'acheteur correspond au montant enregistré à titre de revenu par le vendeur. Dans le cas des organismes de bienfaisance, la même réciprocité s'applique. Si le ministre détermine que les dons reçus ne sont pas admissibles à une déduction, il a alors intérêt à vérifier les déclarations de ceux à qui un reçu a été remis pour ces dons. Le fait de pouvoir assujettir les deux parties d'une transaction à un traitement fiscal équivalent représente un aspect fondamental du processus de vérification⁶².

À la Cour suprême du Canada, le juge Rothstein (motifs dissidents en partie) a cité une partie de la déclaration ci-dessus du juge Pelletier, puis il a ajouté :

Je conviens qu'il y a réciprocité dans le traitement fiscal de nombreuses opérations commerciales et que l'ARC peut avoir intérêt à vérifier comment le contribuable et l'autre partie à l'opération l'ont qualifiée pour fins d'imposition⁶³.

[63] Étant donné que l'on doit donner une interprétation large au concept de pertinence⁶⁴ et que la Cour suprême a reconnu le principe de la réciprocité dans le traitement fiscal et a jugé peu souhaitable le traitement fiscal asymétrique, je suis d'avis que la façon dont la FSBE a déclaré les biens distribués aux appelants est pertinente dans le cadre des présents appels, même s'il ne s'agit pas nécessairement d'un facteur déterminant⁶⁵.

⁶² *Redeemer Foundation* (CAF), précité à la note 60, paragraphe 41.

⁶³ *Redeemer Foundation* (CSC), précité à la note 60, paragraphe 54. Voir aussi *Woodland c La Reine*, 2009 CCI 434, paragraphe 43; et *McAllister c La Reine*, 2007 CCI 708, paragraphe 19.

⁶⁴ *9005-6342 Québec*, précitée à la note 51, paragraphe 41.

⁶⁵ Au paragraphe 43 de *Daishowa–Marubeni*, précité à la note 60, la Cour suprême a déclaré : « Même si cette interprétation de la Loi n'est pas déterminante [...] il faut privilégier une interprétation qui favorise la symétrie et l'équité assurée par un régime d'imposition harmonieux à une interprétation qui ne prône aucune de ces valeurs. » (Non souligné dans l'original.) Au sujet de l'imposition des avantages en application de l'alinéa 6(1)a) de la LIR, David M. Sherman affirme [TRADUCTION] « que les avantages imposables demeurent imposables même si l'employeur n'en déduit pas le coût au titre de dépenses »; voir *Practitioner's Income Tax Act*, 52^e éd., Toronto, Thomson Reuters Canada Limited, 2017, page 7. De manière semblable, Chris Falk et les autres éditeurs de *Canada Tax Service*, Toronto, Thomson Reuters, volume 2, page 6-26 (feuilles mobiles datées du 2016-12-16), affirment que, [TRADUCTION] « en règle générale, les avantages imposables doivent être inclus dans le revenu de l'employé, peu importe si l'employeur en demande la déduction [...] ». Je reconnais que certaines déductions des employeurs sont facultatives et que les deux affirmations citées dans la présente note de bas de page à

(7) La décision

[64] Bien que la déclaration de revenus et l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE soient pertinents et qu'il existe une présomption d'admissibilité⁶⁶, je conclus que, en l'espèce, l'affidavit ne devrait pas être admis en preuve pour les motifs suivants :

- a) on ne m'a pas présenté de motifs justifiant adéquatement que l'on s'écarte de la règle générale d'exclusion énoncée au paragraphe 89(1) des Règles;
- b) rien n'indique que l'ARC, en établissant les cotisations à l'égard des appelants, ait utilisé ou pris en considération des renseignements contenus dans la déclaration de revenus ou l'avis de cotisation de 2011 de la FSBE;
- c) la FSBE n'a pas été avisée que l'intimée demandait l'autorisation de déposer en preuve des renseignements confidentiels la concernant dans les présents appels.

B. L'applicabilité des dispositions sur les fiducies

[65] Pendant les observations orales, j'ai soulevé la question de savoir si les dispositions sur les fiducies figurant aux articles 104 à 108 de la LIR s'appliquaient en l'espèce. J'ai demandé aux avocats de présenter des observations écrites sur cette question.

(1) Les observations des appelants

propos des avantages imposables vont, dans un certain sens, à l'encontre de l'argument que la Couronne tente de faire valoir, mais elles montrent que la réciprocité dans le traitement fiscal ne constitue pas toujours la règle. Voici d'autres situations où il n'y a pas de réciprocité dans le traitement fiscal :

- a) les avantages aux actionnaires, pour lesquels le paragraphe 15(1) de la LIR inclut l'avantage dans le calcul du revenu de l'actionnaire, même si la société qui a conféré l'avantage n'a pas droit à une déduction ni à toute autre forme de reconnaissance relativement à l'avantage;
- b) les rajustements visés à l'alinéa 69(1)a) et au sous-alinéa 69(1)b)(i) de la LIR, lorsque seule une des parties à une opération entre parties ayant un lien de dépendance fait l'objet d'un rajustement.

⁶⁶ *Globe and Mail c Canada (Procureur général)*, [2010] 2 RCS 592, 2010 CSC 41, paragraphe 56. Voir aussi *Tang c La Reine*, 2017 CCI 168, paragraphe 22.

[66] Dans les [TRADUCTION] « Observations écrites supplémentaires des appelants », produites le 5 octobre 2016, l'avocat des appelants a fait valoir que les dispositions des articles 104 à 108 de la LIR ne sont pas pertinentes en l'espèce. Il a reconnu que les dispositions de roulement énoncées à l'article 107.1 de la LIR s'appliquent effectivement à la FSBE, car il s'agit d'une fiducie visée à l'alinéa *a.1*) de la définition de « fiducie » au paragraphe 108(1) de la LIR. Les alinéas 107.1*a*) et *c*) de la LIR, qui sont les dispositions applicables, ont pour effet que ni la FSBE ni les appelants n'ont réalisé de gain ou de perte à l'égard, respectivement, de la disposition des biens par la FSBE au moment de la distribution et de la disposition par les appelants d'une partie de leurs participations respectives dans la FSBE en contrepartie des sommes distribuées. Cependant, l'ARC n'a pas établi de cotisation relative à des gains allégués à l'égard des appelants, de sorte que l'article 107.1 n'est pas pertinent en l'espèce.

(2) Les observations de l'intimée

[67] L'avocat de l'intimée, dans les [TRADUCTION] « Observations écrites supplémentaires de l'intimée concernant les articles 104 à 108 », produites le 4 novembre 2016, a fait valoir que les articles 104 à 108 de la LIR n'apportent pas de solution aux questions soulevées dans les présents appels. Par conséquent, il souscrit à la thèse principale des appelants quant à l'inapplicabilité des articles 104 à 108. Il a toutefois avancé subséquemment que les alinéas 104(13)*a*) et 108(5)*a*) de la LIR pourraient constituer un motif subsidiaire pour l'assujettissement à l'impôt des sommes distribuées en 2011 par la FSBE aux appelants.

(3) Assentiment

[68] Je souscris aux thèses générales présentées par l'avocat des appelants et par l'avocat de l'intimée selon lesquelles les articles 104 à 108 de la LIR ne permettent pas de trancher les questions en l'espèce. J'accepte les observations présentées par l'avocat des appelants dans la [TRADUCTION] « Réponse des appelants aux observations écrites supplémentaires de l'intimée », produite le 24 novembre 2016, selon lesquelles les cotisations ont été établies au motif que l'article 6 de la LIR (dans le cas de M^{me} Ellis et de M^{me} Kennedy) ou l'article 56 de la LIR (dans le cas de M. Scott et de M^{me} McCann) faisaient des sommes distribuées des revenus et qu'il était trop tard pour que l'intimée fasse désormais valoir à titre subsidiaire que les dispositions d'imposition applicables sont les alinéas 104(13)*a*) et 108(5)*a*) de la LIR.

[69] Puisque j'ai conclu que je n'ai pas à me pencher davantage sur les articles 104 à 108 de la LIR, j'examinerai maintenant les articles 6 et 56 de la LIR.

C. L'assujettissement à l'impôt des sommes distribuées

(1) L'assurance-vie

a) *Mary Ellis (sommes distribuées de 1 371 \$)*

[70] Avant le 31 décembre 2010, la FSBE payait pour M^{me} Ellis les primes à l'égard de la couverture d'assurance-vie collective. Dans le calcul de son revenu tiré d'un emploi pour 2010 et les années d'imposition précédentes, M^{me} Ellis, comme l'exige le paragraphe 6(4) de la LIR, a inclus le montant de ces primes conformément à la partie XXVII du *Règlement de l'impôt sur le revenu*⁶⁷ (le « RIR »).

[71] La somme distribuée à M^{me} Ellis par la FSBE en 2011 représentait une partie de la valeur actualisée, au 31 décembre 2010, de la perte par son bénéficiaire de la couverture d'assurance-vie. La somme distribuée à M^{me} Ellis a été calculée en fonction de la valeur actualisée du produit de l'assurance-vie qui aurait été versé au bénéficiaire de M^{me} Ellis au décès de cette dernière; elle n'a pas été calculée en fonction des primes qui auraient été payées si le régime d'assurance-vie collective n'avait pas pris fin⁶⁸. Plus particulièrement, si le régime d'assurance-vie collective était demeuré en vigueur, le produit de l'assurance-vie qui aurait été payable au décès de M^{me} Ellis se serait élevé à 17 000 \$. Mercer a calculé que la valeur actualisée de la réclamation de M^{me} Ellis en date du 31 décembre 2010 était de 6 855 \$⁶⁹. La somme que la FSBE a en fin de compte distribuée à M^{me} Ellis en 2011 pour sa réclamation liée à l'assurance-vie était de 1 371 \$⁷⁰.

b) *Susan Kennedy (sommes distribuées de 9 011,88 \$)*

⁶⁷ *Règlement de l'impôt sur le revenu*, CRC, ch. 945, avec ses modifications successives.

⁶⁸ Observations écrites des appelants, pages 16 et 17, paragraphes 48 et 49; pièce AR-3, transcription (Whelan), page 16, lignes 19 à 22, question 71; et page 56, ligne 13, à page 57, ligne 4, questions 247 et 248. Voir aussi la pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 14; et volume 2, onglet 35, formulaires A et B.

⁶⁹ Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 35, trousse de déclaration des renseignements de Mary Ellis, formulaire A et formulaire B, page 2, lignes 51 et 52.

⁷⁰ Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 38, formulaire T4A – État du revenu de pension, de retraite, de rente ou d'autres sources.

[72] Avant le 31 décembre 2010, la FSBE payait pour M^{me} Kennedy les primes à l'égard de la couverture d'assurance-vie collective. Dans le calcul de son revenu tiré d'un emploi pour 2010 et les années d'imposition précédentes, M^{me} Kennedy, comme l'exige le paragraphe 6(4) de la LIR, a inclus le montant de ces primes conformément à la partie XXVII du RIR.

[73] La somme distribuée à M^{me} Kennedy par la FSBE en 2011 représentait la valeur actualisée du produit de l'assurance-vie qui aurait été versé au bénéficiaire de M^{me} Kennedy au décès de cette dernière. Si le régime d'assurance-vie collective était demeuré en vigueur, le produit de l'assurance-vie qui aurait été payable au décès de M^{me} Kennedy se serait élevé à 62 000 \$ pour l'assurance-vie de base et à 186 000 \$ pour l'assurance-vie facultative. Mercer a calculé que la valeur actualisée de la réclamation de M^{me} Kennedy en date du 31 décembre 2010 était de 29 394 \$⁷¹. La somme que la FSBE a en fin de compte distribuée à M^{me} Kennedy en 2011 pour sa réclamation liée à l'assurance-vie s'est élevée à 9 011,88 \$⁷².

(2) Prestations de survivant

a) James Scott (sommes distribuées de 8 526,17 \$)

[74] Avant le 31 décembre 2010, la FSBE versait à M. Scott des prestations de survivant mensuelles (appelées plus haut « PS ») de 871,46 \$ chacune. M. Scott, conformément au sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR, a inclus les PS dans le calcul de ses revenus pour 2010 et les années d'imposition précédentes.

[75] La somme distribuée à M. Scott par la FSBE en 2011 en ce qui a trait aux PS représentait une partie de la valeur actualisée de l'équivalent actuariel de toutes les PS qui lui auraient été versées de son vivant si Nortel n'était pas devenue insolvable. Plus particulièrement, selon le calcul de Mercer, le montant de la réclamation de M. Scott au titre des PS s'élevait à 124 345 \$⁷³. La somme que la

⁷¹ Pièce AR-3, transcription (Whelan), page 75, lignes 15 à 20, question 319; et pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 31, formulaires A et B.

⁷² Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 44, formulaire T4A – État du revenu de pension, de retraite, de rente ou d'autres sources (7 281,88 \$ + 1 730 \$ = 9 011,88 \$).

⁷³ Pièce AR-3, transcription (Whelan), page 28, lignes 7 à 10; et page 31, ligne 12, à page 32, ligne 25; et pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 47, formulaire A.

FSBE a en fin de compte distribuée à M. Scott en 2011 à l'égard de sa réclamation de PS était de 8 526,17 \$⁷⁴.

b) Ann McCann (sommes distribuées de 6 152,42 \$)

[76] Avant le 31 décembre 2010, la FSBE versait à M^{me} McCann des allocations de transition au survivant mensuelles (appelées plus haut « ATS ») de 725 \$ chacune. M^{me} McCann, conformément au sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR, a inclus les ATS dans le calcul de ses revenus pour 2010 et les années d'imposition précédentes.

[77] Mercer a calculé que le montant de la réclamation d'ATS de M^{me} McCann s'élevait à 24 644 \$⁷⁵. La somme que la FSBE a en fin de compte distribuée à M^{me} McCann en 2011 relativement à sa réclamation était de 6 152,42 \$⁷⁶.

(3) La thèse des appelants

⁷⁴ Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 50. Les documents de cet onglet sont deux feuillets T4A de 8 043,38 \$ et de 5 145,78 \$ respectivement, dont, selon le paragraphe 19 de l'avis d'appel de M. Scott, 7 801,99 \$ et 724,18 \$ respectivement étaient liés à sa réclamation de PS (7 801,99 \$ + 724,18 \$ = 8 526,17 \$).

⁷⁵ Pièce AR-3, transcription (Whelan), page 28, lignes 7 à 10; page 35, lignes 1 à 5; et page 40, ligne 24, à page 41, ligne 3; et pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 53, formulaire A. Dans l'une de ses réponses, dont la référence figure dans la phrase précédente, M^{me} Whelan a affirmé que le montant de la réclamation constituait [TRADUCTION] « une estimation de la valeur future [*sic*] des prestations d'emploi perdues en raison de l'insolvabilité de Nortel » (page 35, lignes 4 et 5). Dans d'autres réponses visées dans la présente note de bas de page (page 28, lignes 7 à 10, et page 41, lignes 1 à 3), M^{me} Whelan a utilisé l'expression [TRADUCTION] « valeur actualisée », qui est, selon moi, la bonne expression.

⁷⁶ Paragraphe 70 de l'ECF. Selon le paragraphe 19 de l'avis d'appel de M^{me} McCann, elle a reçu deux feuillets T4A, un de 2 175 \$ et l'autre de 4 263,39 \$ (dont 3 977,42 \$ représentaient l'autre part de la distribution au titre des ATS). Au paragraphe 8 de la réponse modifiée à l'égard de l'appel de M^{me} McCann, la Couronne s'est appuyée sur l'hypothèse selon laquelle M^{me} McCann avait reçu des sommes distribuées de 6 438,39 \$ au titre des ATS en 2011. La pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 56, contient une copie d'un feuillet T4, une copie d'un feuillet T4A délivré par LSFN en qualité d'agent payeur pour un régime de pension ainsi que des parties de deux feuillets T4A supplémentaires délivrés par la CNN; le montant indiqué à la case 28 de l'un des feuillets T4A partiels est 2 175,00 \$; l'autre feuillet T4A partiel n'indique aucun montant au titre du revenu. Je retiens le montant indiqué au paragraphe 70 de l'ECF, à savoir 6 152,42 \$. Voir aussi la note de bas de page 24 ci-dessus.

[78] Les appelants soutiennent que les sommes qui leur ont été distribuées représentaient des paiements de règlement faits par la FSBE en contrepartie de leur renonciation à leur droit de toucher les prestations qu'ils auraient par ailleurs reçues ou que leurs bénéficiaires auraient par ailleurs reçues⁷⁷. Les appelants défendent la thèse selon laquelle les sommes distribuées constituaient une contrepartie de l'aliénation du droit à des sommes futures, ce qui ferait de la distribution une opération imputable au capital. Selon les appelants, la distribution était la contrepartie de la renonciation à un droit, et non pas le remplacement de l'avantage sous-jacent⁷⁸.

[79] M^{me} Ellis et M^{me} Kennedy ont également fait valoir que les sommes qui leur ont été distribuées représentaient une évaluation actualisée du produit d'assurance-vie libre d'impôt qu'auraient touché leurs bénéficiaires à leur décès, de sorte que, si on appliquait le principe de la substitution, ces sommes ne seraient pas imposables⁷⁹.

[80] En outre, M. Scott et M^{me} McCann ont fait valoir que, puisque les sommes qui leur ont été distribuées leur ont été versées à titre de règlement en contrepartie de leur droit à des prestations futures, un droit qui, selon eux, existait indépendamment des anciens employés de Nortel (c'est-à-dire leurs conjoints décédés respectifs), il est déraisonnable de conclure que les sommes distribuées ont été reçues en reconnaissance des services rendus par leur conjoint respectif dans son emploi chez Nortel, de sorte que les sommes distribuées ne constituaient pas des prestations consécutives au décès au sens du paragraphe 248(1) de la LIR⁸⁰.

(4) La thèse de l'intimée

La Couronne soutient que les observations formulées par la juge Charron dans l'arrêt *Tsiaprailis* sur le non-assujettissement à l'impôt d'une somme versée pour compenser des prestations futures constituaient des remarques incidentes et que la *ratio decidendi* ayant emporté l'adhésion de la majorité dans l'arrêt *Tsiaprailis* voulait que la somme forfaitaire versée à titre de règlement à l'égard des arriérés était imposable⁸¹. La Couronne soutient également que les remarques incidentes ne devraient s'appliquer qu'aux situations où entre en ligne de compte l'alinéa 6(1)f)

⁷⁷ Observations écrites des appelants, page 29, paragraphes 76 et 77.

⁷⁸ *Ibid.*, page 27, paragraphe 70.

⁷⁹ *Ibid.*, page 33, paragraphe 85.

⁸⁰ *Ibid.*, page 44, paragraphe 117.

⁸¹ Voir *Tsiaprailis c La Reine*, [2005] 1 RCS 113, 2005 CSC 8.

de la LIR, une disposition qui impute au revenu certaines sommes qui sont reçues « périodiquement [...] en vertu de » certains types de régimes précisés. L'alinéa 6(1)f) de la LIR ne s'applique pas aux présents appels, de sorte que les remarques incidentes dans l'arrêt *Tsiaprailis* ne s'appliquent pas non plus. La Couronne fait aussi valoir que les sommes distribuées par la FSBE en 2011 n'avaient pas été promises dans le contexte d'un règlement et n'éteignaient pas les obligations de Nortel relativement aux réclamations respectives des appelants⁸². En outre, la Couronne soutient que les articles 5, 6 et 56 de la LIR disposent que, sous réserve de certaines exceptions qui ne s'appliquent pas en l'espèce, tout paiement ou toute prestation reçus au titre d'un emploi sont imposables⁸³. Qui plus est, la Couronne affirme que le principe de la substitution s'applique et que les sommes distribuées en 2011 ont remplacé les prestations d'emploi dévolues⁸⁴.

(5) Analyse de *Tsiaprailis*

[81] Étant donné que l'affaire *Tsiaprailis* est un élément notable des observations présentées par les avocats des appelants et de l'intimée, j'en examinerai brièvement quelques aspects. Puisque l'affaire est bien connue, il est inutile de présenter un sommaire détaillé des faits. Il suffit de dire que M^{me} Tsiaprailis recevait des prestations d'invalidité mensuelles en vertu d'une police d'assurance collective de son employeur, lequel avait également payé les primes de la police. Lorsque l'assureur a cessé les versements, M^{me} Tsiaprailis a intenté une poursuite et a finalement négocié un règlement, au titre duquel l'assureur a versé à M^{me} Tsiaprailis une somme forfaitaire, dont des parties ont été attribuées respectivement aux arriérés qui auraient dû être payés périodiquement jusqu'à la date du règlement, à la perte de prestations futures et aux dépens⁸⁵. En analysant les motifs des trois instances dans *Tsiaprailis*, je me suis attardé aux parties de leurs motifs portant sur la somme visant à remplacer les prestations futures, ce qui est l'aspect de cette affaire qui intéresse le plus directement les présents appels. Notamment, je me suis efforcé d'extraire les principes généraux énoncés par les différents juges à l'égard de la portée de l'alinéa 6(1)a) de la LIR, de l'applicabilité du principe de substitution ainsi que de la capitalisation d'un flux de revenu futur.

[82] En examinant *Tsiaprailis* dans le contexte des présents appels, il convient de souligner que M^{me} Tsiaprailis incluait les prestations d'invalidité mensuelles

⁸² Observations écrites de l'intimée, page 2, paragraphes 4 et 5.

⁸³ *Ibid.*, page 17, paragraphe 37.

⁸⁴ *Ibid.*, page 20, paragraphes 42 et 43.

⁸⁵ *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphes 15, 32 et 54.

qu'elle recevait (avant que l'assureur n'en cesse le paiement) dans le calcul de ses revenus en application de l'alinéa 6(1)f) de la LIR. En conséquence, les faits dans l'affaire *Tsiaprailis* ne sont pas identiques à ceux en l'espèce, car, avant 2011, M^{me} Ellis et M^{me} Kennedy incluait leurs avantages liés à l'assurance-vie dans le calcul de leurs revenus en application du paragraphe 6(4) de la LIR, et M. Scott et M^{me} McCann incluait leurs prestations de survivant et allocations de transition au survivant en application du sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR⁸⁶.

a) *La décision de la Cour canadienne de l'impôt*

(i) La limitation de la portée de l'alinéa 6(1)a)

[83] Le juge de première instance dans *Tsiaprailis*, le juge en chef adjoint Bowman (plus tard juge en chef), a réexaminé un principe qu'il avait énoncé antérieurement dans la décision *Landry*, dans laquelle il avait déclaré :

L'alinéa 6(1)a) est une disposition générale et n'est pas destinée à combler tous les vides laissés par l'alinéa 6(1)f) — *expressio unius est exclusio alterius* (la mention d'un cas particulier exclut l'application des autres cas non mentionnés)⁸⁷.

Selon la thèse de l'avocat de la Couronne dans cette affaire, l'affirmation ci-dessus devait s'appliquer de façon limitée. Le juge en chef adjoint Bowman n'y a pas souscrit :

L'avocat de l'intimée disait que la proposition devrait recevoir une application limitée. Je reconnais que tous les principes d'interprétation législative - y compris les vieilles maximes latines - doivent être traités avec une certaine circonspection. Néanmoins, il existe un article précis qui énonce des conditions détaillées pour l'inclusion d'un montant dans le revenu, à savoir un montant qui ne serait pas par ailleurs un revenu. Comme il n'est pas satisfait en l'espèce à une condition cruciale - voulant qu'il s'agisse d'un montant payable périodiquement -, la Couronne essaie de faire entrer le montant en cause dans le revenu en vertu d'une disposition générale. Cela est contraire aux règles les plus fondamentales de l'interprétation législative⁸⁸ [...]

(ii) Le principe de la substitution

⁸⁶ Observations écrites des appelants, page 23, paragraphes 61 et 62.

⁸⁷ *Landry c La Reine*, [1998] 2 CTC 2712, 98 DTC 1416 (CCI), paragraphe 10. Voir aussi *La succession de Marilyn Johnson c La Reine*, [2002] 2 CTC 2725, 2002 DTC 1535, paragraphe 32; et *Whitehouse c La Reine*, [2000] 1 CTC 2714, 2000 DTC 1616, paragraphes 6 à 8.

⁸⁸ *Tsiaprailis c La Reine*, [2002] 1 CTC 2858, 2002 DTC 1563 (CCI), paragraphe 20.

[84] Un autre aspect important dans la décision de première instance était la déclaration du juge en chef adjoint Bowman selon laquelle le principe de la substitution doit être limité au calcul du revenu tiré d'une entreprise :

Je ne vois aucune raison pour que cette règle [le principe de la substitution] - citée et approuvée par des tribunaux canadiens (par exemple dans l'affaire *La Reine c. Manley*, [1985] 2 C.F. 208 (85 DTC 5150)) - soit étendue au-delà du calcul du revenu tiré d'une entreprise. Je reconnais aisément que, lorsqu'une personne reçoit des dommages-intérêts ou un produit d'assurance faute d'avoir reçu un revenu d'entreprise, ces dommages-intérêts sont eux-mêmes un revenu tiré de cette entreprise. Cela est loin de vouloir dire que le même principe peut justifier qu'un paiement forfaitaire résultant du règlement amiable d'une action en recouvrement de paiements d'invalidité qui ne sont imposables que s'il est satisfait aux strictes conditions de l'alinéa 6(1)f) puisse être inclus dans le revenu en vertu des dispositions générales de l'alinéa 6(1)a). Ce serait là une entorse à la logique et au bon sens des propos de lord Diplock⁸⁹.

[85] En accueillant l'appel de M^{me} Tsiaprailis, le juge en chef adjoint Bowman a conclu que le paiement de règlement ne devait pas être inclus dans le calcul du revenu de M^{me} Tsiaprailis. La Couronne a interjeté appel.

b) L'arrêt de la Cour d'appel fédérale

[86] À la Cour d'appel fédérale, les juges majoritaires (le juge Pelletier et le juge Strayer) ont conclu que la somme forfaitaire reçue par M^{me} Tsiaprailis devait être répartie entre les éléments passés et les éléments futurs du règlement. Les juges majoritaires ont ensuite conclu que la partie du règlement liée aux arriérés accumulés était imposable en application de l'alinéa 6(1)f) de la LIR, car elle était liée à des sommes payables périodiquement, bien qu'elle ait été versée sous la forme d'une somme forfaitaire en raison du règlement. Les juges majoritaires ont reconnu que la partie de la somme forfaitaire du règlement se rapportant aux droits futurs de M^{me} Tsiaprailis n'était visée ni par l'alinéa 6(1)a) ni par l'alinéa 6(1)f) de la LIR⁹⁰.

(i) La limitation de la portée de l'alinéa 6(1)a)

[87] En ce qui concerne la portée de l'alinéa 6(1)a) de la LIR, le juge Pelletier a déclaré ceci :

⁸⁹ *Ibid.*, paragraphe 24.

⁹⁰ *La Reine c Tsiaprailis*, 2003 CAF 136, paragraphes 18, 25 et 26.

Le juge en chef adjoint Bowman a estimé qu'une disposition d'application générale telle que l'alinéa 6(1)a) ne pouvait servir à faire entrer dans le revenu d'un contribuable une somme qui ne cadrerait pas avec une disposition destinée aux sommes de ce genre, par exemple l'alinéa 6(1)f). Je partage ici les vues du juge du procès⁹¹.

Le juge Evans, qui a rendu des motifs dissidents et qui aurait rejeté l'appel de la Couronne et confirmé la décision du juge Bowman intégralement, a déclaré ce qui suit à ce sujet :

J'ai eu l'avantage de lire les motifs de mon collègue, le juge Pelletier. Je pense moi aussi que l'argument de la Couronne fondé sur l'alinéa 6(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [...] n'est pas recevable⁹².

Donc, les trois membres de la formation qui a entendu l'appel *Tsiaprailis* s'accordaient pour dire que l'alinéa 6(1)a) de la LIR ne peut pas être utilisé pour faire entrer dans le revenu une somme d'un genre donné qui n'est pas visée par une disposition précise destinée aux sommes de ce genre.

(ii) Le principe de la substitution

[88] La Cour d'appel fédérale n'a pas nommément fait mention du principe de la substitution. Cependant, le juge Pelletier a invoqué l'arrêt *London and Thames Haven Oil Wharves*, appliqué dans l'arrêt *Manley*, à l'appui de l'affirmation selon laquelle, « [l]orsqu'une personne a le droit de recevoir un paiement, le fait que des mesures de recouvrement doivent être appliquées pour forcer le paiement ne change pas la nature de ce paiement entre les mains du bénéficiaire »⁹³. Le juge Evans (dissident) a fait observer que :

[...] dans l'arrêt *London and Thames Haven Oil Wharves* [...] la Cour d'appel d'Angleterre avait jugé que la source fondamentale de l'octroi de dommages-intérêts était un facteur à considérer pour savoir si la somme ainsi accordée devrait être traitée comme un bénéfice sur le plan fiscal [...] La Cour fédérale a elle aussi fait abstraction des octrois de dommages-intérêts ou des

⁹¹ *Ibid.*, paragraphe 5.

⁹² *Ibid.*, paragraphe 27.

⁹³ *Ibid.*, paragraphe 20. La référence de l'arrêt *London and Thames Oil Wharves* est présentée à la note de bas de page 117 ci-dessous, et la référence de l'arrêt *La Reine c Manley* est [1985] 2 CF 208, [1985] 1 CTC 186, 85 DTC 5150 (CA).

compromis pour savoir s'il convenait de qualifier un paiement de gain en capital ou de revenu d'entreprise⁹⁴ [...]

À l'appui de l'affirmation ci-dessus, le juge Evans a fait renvoi aux arrêts *Manley*⁹⁵, *Mohawk Oil*⁹⁶ et *T. Eaton*⁹⁷, qui concernaient tous des contribuables qui participaient à un projet comportant un risque de caractère commercial ou qui exploitaient une entreprise.

(iii) L'abandon du droit de recevoir des prestations futures

[89] Même s'il ne s'est pas appuyé sur le concept dans sa décision, le juge Pelletier a formulé l'observation suivante concernant l'abandon ou toute autre forme d'aliénation du droit à des prestations futures :

Ce droit de recevoir des prestations d'invalidité tant que persiste l'état d'invalidité totale est un droit précieux, tout comme l'obligation d'effectuer les paiements tant que l'assuré demeure admissible à les recevoir constitue un engagement d'importance. Le droit et l'obligation correspondante ont une valeur monétaire. Un assuré peut décider d'abandonner son droit ou ses droits, éteignant par là même l'engagement de l'assureur, en échange d'un paiement. Le fait que les parties décident de négocier la valeur de ce droit ou de cette obligation en se référant aux sommes qui pourraient devenir payables au titre de la police si l'assuré demeurait [admissible à les recevoir] ne signifie pas que le compromis revient pour l'assureur à s'acquitter par anticipation de ses obligations selon la police. Il ne nous est pas demandé dans le présent appel de préciser la nature de ce droit, mais, en d'autres circonstances, il a été jugé que l'aliénation du droit de recevoir des sommes futures constitue une opération en capital⁹⁸.

c) *L'arrêt de la Cour suprême du Canada*

[90] M^{me} Tsiaprailis s'est pourvue contre la décision de la Cour d'appel fédérale selon laquelle l'élément de la somme forfaitaire attribué aux arriérés était imposable. La Couronne ne s'est pas pourvue contre la décision selon laquelle l'élément de la somme versée en règlement attribué aux droits futurs n'était pas imposable. Il semble que la Couronne n'ait pas fait valoir auprès de la Cour suprême que l'élément de la somme versée en règlement attribué aux arriérés était

⁹⁴ *Tsiaprailis* (CAF), précité à la note 90, paragraphe 35.

⁹⁵ *Manley*, précité à la note 93.

⁹⁶ *Mohawk Oil Co. c La Reine*, [1992] 2 CF 485 (CA).

⁹⁷ *T. Eaton Co. c La Reine*, [1999] 3 CF 123 (CA).

⁹⁸ *Ibid.*, paragraphe 17. À l'appui de la proposition dans la citation ci-dessus, le juge Pelletier a invoqué *Short c La Reine*, [1999] 4 CTC 2085, 99 DTC 1146 (CCI).

visé par l'alinéa 6(1)a) de la LIR. Par conséquent, la seule question dont était saisie la Cour suprême du Canada était celle de savoir si l'élément de la somme versée en règlement attribué aux arriérés était visé par l'alinéa 6(1)f) de la LIR.

(i) Le principe de la substitution

[91] La juge Charron et la juge Abella ont toutes deux parlé de l'applicabilité du principe de la substitution. Dans ses motifs dissidents, la juge Abella a remis en question l'application du principe de la substitution à l'égard tant des faits de l'espèce que des dispositions légales examinées. Cependant, elle a poursuivi en affirmant que, si le principe de la substitution devait être appliqué, elle ne conclurait pas que les arriérés sont imposables, car la nature générale de la somme versée à M^{me} Tsiaprailis en règlement du litige visait à libérer l'assureur de l'obligation alléguée et à éteindre les droits que M^{me} Tsiaprailis prétendait avoir en application de la police d'assurance invalidité⁹⁹.

[92] Après avoir expliqué le principe de la substitution dans une affirmation qui sera reproduite plus loin, la juge Charron a fait observer que le principe avait été appliqué dans un certain nombre d'affaires au Canada, comme en ont fait état Peter W. Hogg *et al.* et Vern Krishna dans leurs ouvrages respectifs¹⁰⁰. La juge Charron a poursuivi sa discussion du principe de la substitution en précisant que celui-ci s'appliquait à la partie de la somme versée en règlement à M^{me} Tsiaprailis au titre des arriérés accumulés, ce qui implique que l'application de ce principe ne se limite pas aux situations où un contribuable participe à un projet comportant un risque de caractère commercial ou exploite une entreprise¹⁰¹. La juge Charron n'a pas donné à entendre que le principe de la substitution aurait pour

⁹⁹ *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphes 48 et 54.

¹⁰⁰ *Ibid.*, paragraphe 7. Dans l'arrêt, les passages pertinents des ouvrages cités ont pour référence : Peter W. Hogg, Joanne E. Magee et Jinyan Li, *Principles of Canadian Income Tax Law*, 4^e éd., Toronto, Carswell, 2002, pages 91 à 93; et Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 8^e éd., Toronto, Thomson Carswell, 2004, pages 413 à 415. L'une des affaires citées par Krishna est *Schwartz c La Reine*, [1996] 1 RCS 254, [1996] 1 CTC 303, 96 DTC 6103 (CSC), à l'égard de laquelle il indique à la note de bas de page 4 à la page 413 que [TRADUCTION] « le principe de la substitution s'applique également aux contrats d'emploi, qu'ils soient anticipés ou autres ».

¹⁰¹ *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphes 9 à 11 et 15 et 16.

effet que la partie de la somme versée en règlement au titre des prestations futures soit imposable¹⁰².

(ii) La capitalisation

[93] En examinant la notion de la capitalisation, la juge Charron a cité les propos du juge Kellock dans l'arrêt *Armstrong* rendu par la Cour suprême du Canada en 1956, qui portait sur la déductibilité d'un paiement de 4 000 \$ versé par M. Armstrong à son épouse (ou peut-être son ex-épouse) pour se libérer de l'obligation que lui imposait un jugement conditionnel de divorce de payer 100 \$ par mois pour subvenir aux besoins de l'enfant issu du mariage jusqu'à ce qu'il atteigne l'âge de 16 ans ou jusqu'à ordonnance contraire de la Cour. M. Armstrong a déduit le paiement de 4 000 \$ en application d'une disposition légale qui permettait la déduction de certaines sommes payables périodiquement pour subvenir aux besoins des enfants issus d'un mariage. La juge Charron a cité l'affirmation suivante du juge Kellock, lequel concluait que le paiement de 4 000 \$ n'était pas déductible :

[U]ne [TRADUCTION] « telle dépense effectuée pour ne plus avoir à verser une somme payable périodiquement en vertu du jugement aurait constitué un paiement de capital non visé par la loi »¹⁰³.

La juge Charron a ensuite ajouté :

Pour le juge Kellock, le paiement d'une somme forfaitaire en remplacement de versements futurs pouvait, comme l'achat de la maison, être qualifié de paiement de capital.

Si l'on applique ce raisonnement à la présente espèce, il appert que la somme consentie en règlement de toute obligation future imposée par le régime d'assurance invalidité n'a pas été versée (« *pursuant to* ») « en vertu » du régime, celui-ci ne prévoyant aucune obligation de verser une somme forfaitaire. La partie de la somme forfaitaire correspondant aux prestations futures constitue un paiement de capital et n'est pas imposable sous le régime de l'al. 6(1)f) de la Loi¹⁰⁴.

¹⁰² La Cour suprême du Canada n'a pas été saisie de l'assujettissement à l'impôt de la partie de la somme versée en règlement attribuée aux prestations futures; par conséquent, il faut se garder de tirer des conclusions du silence de la juge Charron sur ce point.

¹⁰³ *MNR c Armstrong*, [1956] RCS 446, à la page 448; voir *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphe 10.

¹⁰⁴ *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphes 10 et 11.

J'interprète les observations ci-dessus de la juge Charron comme voulant dire que la somme reçue par M^{me} Tsiaprailis au titre des prestations futures n'était pas imposable en application de l'alinéa 6(1)f) de la LIR, car il s'agissait d'un paiement de capital qui n'avait pas été versé en vertu du régime d'assurance invalidité, de sorte que le paiement n'était pas visé par le libellé de l'alinéa 6(1)f). Autrement dit, la somme n'était pas imposable parce qu'il n'était pas satisfait aux conditions prévues par le libellé de l'alinéa 6(1)f) et non simplement parce que la somme versée en règlement constituait un paiement de capital.

(iii) Les remarques incidentes

[94] Dans ses observations écrites, l'avocat de l'intimée a fait valoir que le passage cité ci-dessus et d'autres affirmations dans les motifs de la juge Charron qui portaient sur le traitement fiscal de la partie de la somme forfaitaire versée à M^{me} Tsiaprailis au titre des prestations futures constituaient des remarques incidentes¹⁰⁵. En examinant les observations de l'intimée, je me suis penché sur les lignes directrices données par la Cour suprême relativement à ses remarques incidentes :

Les remarques incidentes n'ont pas et ne sont pas censées avoir toutes la même importance. Leur poids diminue lorsqu'elles s'éloignent de la stricte *ratio decidendi* pour s'inscrire dans un cadre d'analyse plus large dont le but est manifestement de fournir des balises et qui devrait être accepté comme faisant autorité. Au-delà, il s'agira de commentaires, d'exemples ou d'exposés qui se veulent utiles et peuvent être jugés convaincants, mais qui ne sont certainement pas « contraignants » comme le voudrait le principe *Sellars* dans son expression la plus extrême¹⁰⁶.

L'avocat de l'intimée n'a présenté aucune observation sur la question de savoir si les remarques incidentes de la juge Charron dans *Tsiaprailis* constituaient un cadre d'analyse plus vaste dont le but est de fournir des balises (qui doit être accepté

¹⁰⁵ Observations écrites de l'intimée, page 2, paragraphe 4; page 15, paragraphe 31; et page 16, paragraphe 34.

¹⁰⁶ *R. c Henry*, [2005] 3 RCS 609, 2005 CSC 76, paragraphe 57. Au paragraphe 55 de ses motifs dans l'arrêt *Henry*, le juge Binnie a expliqué que « le "principe *Sellars*", comme on a fini par l'appeler, voulait que chaque observation figurant dans les motifs des juges majoritaires, si accessoire soit-elle par rapport à la question principale et si éloignée soit-elle des faits et principes de droit déterminants, avait force contraignante [...] ». Voir aussi *Windsor (City) c Canadian Transit Company*, [2016] 2 RCS 617, 2016 CSC 54, paragraphe 61.

comme faisant autorité) ou des commentaires, des exemples ou un exposé qui se veulent utiles (lesquels peuvent être convaincants, mais ne sont pas contraignants).

[95] Dans l'arrêt *Prokofiew*, le juge Doherty de la Cour d'appel de l'Ontario a formulé les observations suivantes à propos des remarques incidentes de la Cour suprême du Canada, après avoir cité le paragraphe 57 de l'arrêt *Henry* :

[TRADUCTION]

19. La question devient donc celle-ci : comment, dans un jugement de la Cour suprême du Canada, distingue-t-on une remarque incidente contraignante d'une remarque incidente non contraignante? Dans l'arrêt *Henry*, au paragraphe 53, le juge Binnie explique qu'il faut se demander : « Quelles sont les questions que la décision tranche effectivement? » Certaines décisions tranchent uniquement un point très précis au regard de circonstances précises elles aussi. D'autres décisions – y compris la grande majorité des arrêts de la Cour suprême du Canada – règlent des points de droit plus généraux et, ce faisant, procèdent à une analyse juridique dont l'application ne se limite pas aux faits de l'espèce.
20. Les remarques incidentes s'inscrivent dans un continuum. Les déclarations sur un point de droit qui font partie intégrante de l'issue ou de l'analyse dont dépend l'issue d'une affaire donnée seront contraignantes. Les remarques incidentes qui ne sont qu'accessoire à cette analyse ne devraient pas être considérées comme étant contraignantes, même si elles demeurent manifestement convaincantes.
21. Les tribunaux d'instance inférieure devraient faire preuve de réserve avant de qualifier les remarques incidentes de la Cour suprême du Canada de non contraignantes. Il est préférable de présumer que toutes les remarques incidentes de la Cour suprême du Canada doivent être suivies et ne déroger à cette présomption que si, après interprétation du jugement pertinent, il existe des motifs impérieux de ne pas appliquer ses remarques incidentes. On ne favorise pas l'évolution ordonnée et rationnelle de la jurisprudence si les tribunaux d'instance inférieure sont trop prompts à s'engager dans des directions juridiques autres que celles indiquées dans les remarques incidentes de la Cour suprême du Canada¹⁰⁷.

Les observations formulées par la juge Charron dans *Tsiaprailis* sur le caractère non imposable de l'élément futur de la somme versée à M^{me} Tsiaprailis en règlement ne faisaient pas partie intégrante de l'issue ou de l'analyse dont dépend l'issue de l'affaire devant la Cour suprême du Canada dans l'espèce, étant donné

¹⁰⁷ *R. v Prokofiew*, 2010 ONCA 423, paragraphes 19 à 21.

que le pourvoi portait uniquement sur l'assujettissement à l'impôt de l'élément de cette somme attribué aux arriérés. Par conséquent, les remarques incidentes n'étaient qu'accessoires à l'analyse devant la Cour suprême. Pour déterminer l'effet de ces remarques incidentes sur les présents appels, il convient de souligner que *Tsiaprailis* portait sur l'alinéa 6(1)f) de la LIR, alors que les présents appels portent sur le paragraphe 6(4) ou le sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR, selon le cas. Donc, *Tsiaprailis* et les présents appels ne concordent pas en tout point. Il s'ensuit que, même si les remarques incidentes étaient contraignantes, elles ne me permettraient pas de trancher les présents appels. Par conséquent, je ne crois pas qu'il soit nécessaire de décider si, en l'espèce, ces remarques incidentes sont contraignantes ou simplement convaincantes.

[96] Il convient de souligner que, même si certaines des observations formulées par la juge Charron dans *Tsiaprailis* étaient des remarques incidentes, cela n'enlève rien à la conclusion de la Cour d'appel fédérale dans *Tsiaprailis* selon laquelle la partie de la somme forfaitaire versée en règlement à M^{me} Tsiaprailis au titre des droits futurs n'était pas visée par les alinéas 6(1)a) ou 6(1)f) de la LIR.

(6) Le principe de la substitution

a) *La définition du principe*

[97] Les parties ont reconnu que les décisions sur le traitement fiscal des dommages-intérêts et des paiements de règlement reposent généralement sur le principe de la substitution¹⁰⁸, selon lequel une somme versée à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige est imposable ou non selon la nature et l'objet du paiement que remplace la somme versée à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige, comme l'explique la juge Charron dans *Tsiaprailis* :

[...] une somme accordée à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige [est] intrinsèquement neutre sur le plan fiscal [...] [P]our déterminer si une somme est imposable, il faut considérer sa nature et son objet et se demander ce qu'elle est censée remplacer. L'examen est factuel. Les conséquences fiscales du versement d'une somme à titre d'indemnité ou en règlement d'un litige sont ensuite établies en fonction de cette qualification. Autrement dit, le traitement fiscal dépend de ce que la somme vise à remplacer. Il s'agit du principe de la substitution¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Observations écrites des appelants, page 26, paragraphe 69; et observations écrites de l'intimée, page 20, paragraphes 42 et 43.

¹⁰⁹ *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphe 7, sous la plume de la juge Charron.

Dans ses motifs dissidents, la juge Abella a expliqué le principe de la manière suivante :

La somme versée à titre d'indemnité ou pour régler un litige est intrinsèquement neutre sur le plan fiscal et doit donc être qualifiée pour que l'on puisse déterminer si elle est imposable. Tel est le principe de la substitution défini par lord Diplock dans *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. c. Attwooll*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.) :

[TRADUCTION]

Chaque fois qu'un commerçant reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait été comptabilisée dans les profits [...], il y a lieu de traiter cette indemnité sur le plan fiscal de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée¹¹⁰.

b) L'applicabilité du principe

[98] L'avocat des appelants a fait valoir que l'application du principe de la substitution n'a pas pour effet de faire des sommes distribuées par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy un revenu imposable, car ces paiements ne remplaçaient pas les avantages liés à l'assurance qu'elles avaient le droit acquis de toucher¹¹¹. Il a également fait valoir que les sommes distribuées ne remplaçaient pas les primes payables relativement au régime d'assurance-vie collective ni le produit éventuel de l'assurance-vie¹¹². Cependant, à titre subsidiaire, l'avocat des appelants a avancé que, si les sommes distribuées remplaçaient quoi que ce soit, il s'agissait du produit d'assurance-vie exonéré d'impôt qui aurait été versé aux bénéficiaires, de sorte que, par application du principe de la substitution, les sommes distribuées doivent être considérées comme étant exonérées d'impôt¹¹³.

¹¹⁰ *Ibid.*, paragraphe 48, sous la plume de la juge Abella (motifs dissidents).

¹¹¹ Observations écrites des appelants, page 41, paragraphe 109. L'avocat des appelants n'a pas expressément expliqué ce qu'ils voulaient dire par l'expression [TRADUCTION] « les avantages liés à l'assurance que les appelants avaient le droit acquis de toucher », qui figure au paragraphe 109, mais il semble qu'il faisait référence aux avantages découlant de la contribution de Nortel à la police d'assurance-vie collective, comme il en est fait mention au paragraphe 108 des observations.

¹¹² *Ibid.*, page 39, paragraphe 101.

¹¹³ *Ibid.*, page 33, paragraphe 85.

[99] L'avocat de l'intimée s'est principalement appuyé sur l'argument voulant que les articles 5, 6 et 56 de la LIR aient pour effet d'inclure les sommes distribuées par la FSBE dans le calcul des revenus des contribuables concernés¹¹⁴. Cependant, à titre subsidiaire, il a soutenu que le principe de la substitution s'appliquait bel et bien et que les sommes distribuées par la FSBE remplaçaient des avantages acquis en matière d'emploi¹¹⁵. Pour réfuter l'argument subsidiaire des appelants selon lequel les sommes distribuées remplaçaient le produit de l'assurance-vie exonéré d'impôt, il a fait valoir que ce produit ne serait devenu payable qu'au décès des assurés et qu'il aurait été payable aux bénéficiaires, et non aux assurés¹¹⁶. Il n'a pas présenté d'observations détaillées sur la nature exacte de ce que les sommes distribuées remplaçaient, sauf pour affirmer que les sommes distribuées remplaçaient des avantages acquis en matière d'emploi.

[100] Je souscris aux observations de l'avocat des appelants et de l'avocat de l'intimée selon lesquelles les sommes distribuées par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy ne remplaçaient pas le produit de l'assurance-vie, car ce produit aurait été payable aux bénéficiaires et non aux assurés, et il aurait été versé au décès des assurés. De plus, je suis d'avis que les sommes distribuées ne remplaçaient pas les primes payables relativement au régime d'assurance-vie collective, car :

- a) il n'y avait aucune couverture d'assurance-vie en vigueur en 2011;
- b) aucune prime n'était à payer après 2010;
- c) si des primes avaient été à payer en 2011, elles auraient été payées à l'assureur et non aux assurés;
- d) les sommes distribuées n'ont pas été calculées en fonction du montant des primes à payer avant 2011;
- e) la distribution des sommes n'a pas donné lieu à la mise en place d'une assurance-vie.

[101] Une analyse du principe de la substitution, tel que l'a énoncé le lord juge Diplock, montre que le principe dans sa définition classique n'est pas ce qui

¹¹⁴ Observations écrites de l'intimée, page 17, paragraphe 37.

¹¹⁵ *Ibid.*, page 20, paragraphes 42 et 43.

¹¹⁶ *Ibid.*, page 21, paragraphe 45.

s'applique le mieux aux sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy. Le passage essentiel de l'arrêt *London and Thames Haven Oil Wharves* est le suivant :

[TRADUCTION]

Chaque fois qu'un commerçant reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait été comptabilisée dans les profits réalisés au cours d'une année, dans le commerce qu'il exploitait à l'époque où il a reçu l'indemnité, il y a lieu de traiter cette indemnité sur le plan fiscal de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée¹¹⁷.

Je vois mal comment le principe de la substitution, dans sa formulation ci-dessus, s'applique aux sommes distribuées à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy, car ces dernières n'étaient pas des commerçantes en 2011, c'est-à-dire qu'elles n'exploitaient pas d'entreprise en 2011. En outre, le principe de la substitution s'applique lorsqu'une personne reçoit une indemnité au lieu d'une somme d'argent qu'elle n'a pas reçue. Or, comme on l'a indiqué plus tôt, M^{me} Ellis et M^{me} Kennedy n'avaient le droit de recevoir ni le produit de l'assurance-vie ni les primes d'assurance-vie.

[102] En conséquence, vu les difficultés inhérentes qui surviennent lorsque l'on tente d'appliquer le principe de la substitution, comme l'a énoncé lord Diplock, à la situation de M^{me} Ellis et de M^{me} Kennedy, j'ai examiné une autre expression du principe, celle du juge Mogan dans la décision *Dumas* :

En droit fiscal, il n'existe pas de formule magique pour qualifier un montant obtenu par un demandeur dans le cadre d'une instance civile, à la suite tant d'un jugement favorable que d'une transaction négociée. Le montant accordé prend valeur d'indemnisation. Cette qualification ne suffit pas en elle-même pour déterminer si le montant doit être considéré comme un revenu, un gain en capital ou quelque chose d'autre aux fins de l'impôt sur le revenu. Il importe en réalité de déterminer pourquoi l'indemnisation a été versée¹¹⁸.

S'agissant de déterminer pourquoi la FSBE a versé les sommes distribuées en 2011 aux appelants, j'ai conclu que les sommes en cause ont été versées à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy à titre d'indemnité partielle pour la fin du régime d'assurance-vie

¹¹⁷ *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v Attwooll (Inspector of Taxes)*, [1967] 2 All ER 124 (Eng. CA), à la page 134.

¹¹⁸ *Dumas c La Reine*, [2001] 1 CTC 2490, 2000 DTC 2603 (CCI), paragraphe 19. Pour illustrer ses propos dans le passage cité, le juge Mogan a donné l'exemple de l'affaire *London and Thames Haven Oil Wharves*.

collective et que celles versées à M. Scott et à M^{me} McCann l'ont été à titre d'indemnité partielle pour la cessation du paiement mensuel de leurs prestations consécutives au décès¹¹⁹.

[103] Le fait d'avoir une assurance sur sa vie a de la valeur, notamment si l'assurance est mise en place et payée par quelqu'un d'autre. À mon sens, les sommes distribuées à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy visaient à indemniser ces dernières, de manière restreinte, du fait qu'elles ne bénéficiaient plus d'une assurance-vie. Ce point de vue est étayé par le fait que les sommes distribuées ont été calculées en fonction de la valeur actualisée du produit de l'assurance-vie qui aurait été versé aux bénéficiaires au décès des assurés, et non pas en fonction des primes qui auraient été versées s'il n'avait pas été mis fin au régime d'assurance-vie collective¹²⁰. Autrement dit, j'estime que les sommes distribuées ne remplacent pas le produit de l'assurance-vie ni, à proprement parler, les primes en soi, mais, d'une certaine façon, constituaient une indemnité partielle pour la perte du statut de membre du régime d'assurance-vie collective dont les primes auraient été payées par la FSBE¹²¹. À mon avis, les sommes versées par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy pour les indemniser en partie de la perte de statut constituaient un avantage, ce dont il sera question plus loin.

(7) Revenu ou capital

[104] La preuve n'établit pas la provenance, du revenu ou du capital de la FSBE, des sommes distribuées en 2011 aux appelants. Si les sommes distribuées ont été versées à la fois sur le revenu et sur le capital, la preuve ne montre pas quelle part proviendrait du revenu et quelle part proviendrait du capital. Cependant, cette question est de peu d'importance, car je ne crois pas qu'une preuve à cet égard me permettrait de trancher les présents appels.

¹¹⁹ Étant donné que les primes relatives au régime d'assurance-vie collective et les versements mensuels au titre des PS et des ATS étaient financés par Nortel au fur et à mesure, et non pas tirés de l'actif accumulé de la fiducie, contrairement à d'autres prestations, on ne sait pas avec certitude si les sommes versées en 2011 par la FSBE aux appelants provenaient de biens de la fiducie qui avaient été réservés précisément au financement des avantages des appelants en tant que tels. Voir le paragraphe 8 ci-dessus et la pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 12, page 11, paragraphe 34.

¹²⁰ Observations écrites des appelants, pages 16 et 17, paragraphes 48 et 49; pièce AR-3, transcription (Whelan), page 16, lignes 19 à 22, question 71; page 75, ligne 15, à page 77, ligne 11, questions 319 et 320; et pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 14, page 1.

¹²¹ Il est possible que ce qui est énoncé dans la phrase à laquelle la présente note de bas de page se rattache, en ce qui concerne les primes, établisse une distinction vide de sens.

[105] La dichotomie « revenu ou capital » pourrait être pertinente dans un contexte légèrement différent. Comme je l'ai déjà mentionné, il a été conclu dans plusieurs affaires que le versement d'une somme forfaitaire en remplacement de paiements périodiques devant par ailleurs être inclus dans le calcul des revenus constitue un paiement en capital. Par exemple, dans l'arrêt *Armstrong*, le juge Kellock a déclaré qu'une dépense faite pour ne plus avoir à verser une somme payable périodiquement en application d'un jugement de divorce constituait un paiement de capital¹²². De manière semblable, dans l'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans *Tsiaprailis*, le juge Pelletier a fait observer que, dans certaines circonstances, l'aliénation du droit de recevoir des sommes futures est une opération en capital¹²³. De plus, dans les remarques incidentes (comme je l'ai déjà fait remarquer) de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Tsiaprailis*, la juge Charron a fait référence à la conclusion du juge Kellock dans l'arrêt *Armstrong* au sujet de la somme forfaitaire versée en remplacement de la pension alimentaire mensuelle, puis elle a déclaré que la partie de la somme versée à M^{me} Tsiaprailis en règlement au titre de prestations futures constituait un paiement de capital¹²⁴.

[106] Le juge Archambault s'est penché sur le concept de la capitalisation dans la décision *Beninger*, qui portait sur une situation où une ordonnance du tribunal avait réduit de 69 416 \$ à 20 000 \$ l'arriéré de pension alimentaire et avait annulé le solde de 49 416 \$. La Couronne avait fait valoir que cela modifiait la nature de la somme due par le contribuable, de sorte qu'elle ne constituait plus une pension alimentaire payable périodiquement, mais plutôt une somme versée pour se libérer du paiement de l'arriéré. Le juge Archambault a déclaré ce qui suit :

[...] [J]e ne crois pas que, dès qu'un contribuable paye un montant inférieur à l'arriéré de pension alimentaire pour conjoint (ou l'arriéré de tout autre montant déductible ou imposable), il faut conclure que ce montant n'est pas déductible ou imposable parce que sa nature a changé. Par exemple, si un employé poursuivait son employeur pour recouvrer un salaire impayé et acceptait plus tard de recevoir une somme inférieure en règlement de sa réclamation initiale, il serait faux d'affirmer que le montant reçu par l'employé, ou payé par l'employeur, ne représentait pas un salaire. Le même raisonnement s'applique au créancier qui poursuit son débiteur pour recouvrer des intérêts impayés et qui, pour une raison donnée, accepte un paiement inférieur en règlement complet de l'arriéré.

¹²² *Armstrong*, précité à la note 103, page 448.

¹²³ *Tsiaprailis* (CAF), précité à la note 90, paragraphe 17.

¹²⁴ *Tsiaprailis* (CSC), précité à la note 81, paragraphes 10 et 11. Voir également *Frizzle c La Reine*, 2008 CCI 651, paragraphe 5.

À mon avis, la situation est différente lorsqu'une personne accepte de faire un paiement pour être libérée d'obligations futures, y compris le paiement d'une pension, d'une annuité ou de tout autre type de revenu futur. Dans un tel cas, il y a « capitalisation ». Comme l'ont expliqué J. P. Hannan et A. Farnsworth, les auteurs de *The Principles of Income Taxation Deduced from the Cases*, (Londres : Stevens & Sons Limited, 1952) à la page 287 : [TRADUCTION] « la capitalisation est simplement le fait de convertir en capital ce qui aurait été un revenu ». Il est aussi instructif de citer les observations sur le fonctionnement du processus de capitalisation qu'ils ont présentées à la page 288 de leur ouvrage :

[TRADUCTION]

La capitalisation est prospective – autrement dit, elle agit sur un droit à un revenu futur. Elle ne peut pas s'appliquer à l'arriéré de ce qui aurait été un revenu s'il avait été reçu¹²⁵ [...] [Souligné dans l'original.]

[107] Étant donné que la distribution des sommes par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy n'avait pas pour but d'éteindre l'obligation de la FSBE de payer des primes d'assurance futures, je suis d'avis que la distribution de ces sommes ne constituait pas une capitalisation. Cependant, puisque M. Scott et M^{me} McCann avaient le droit de recevoir des prestations de survivant ou des allocations de transition mensuelles, la distribution de sommes constituait dans leur cas une capitalisation.

[108] Le fait qu'une source de revenus futurs soit capitalisée ne signifie pas toujours que le paiement capitalisé ne doit pas être inclus dans le calcul du revenu. Par exemple, dans la décision *Monart*, dans laquelle un propriétaire avait reçu un paiement dont le montant semblait avoir été calculé en fonction de la perte de loyers futurs découlant du fait qu'un locataire avait résilié prématurément son bail, il a été jugé que ce paiement constituait un revenu, même si le propriétaire avait soutenu que le paiement aurait dû être imputable au capital en raison de la diminution importante de la valeur de son immeuble qu'avait causée la résiliation du bail¹²⁶. De manière semblable, dans la décision *Cie des chemins de fer nationaux du Canada*, il a été jugé que le paiement de dommages-intérêts contractuels, calculés au taux de 15 \$ la tonne, versé par un expéditeur à la Compagnie des chemins de fer nationaux du Canada à titre d'indemnité pour l'inexécution par l'expéditeur de son engagement contractuel constituait un revenu, car il s'agissait d'une indemnité versée pour une perte de revenus, et non une perte

¹²⁵ *Beninger c La Reine*, 2010 CCI 301, paragraphes 22 et 23.

¹²⁶ *Monart Corp. v MNR*, [1967] CTC 263, 67 DTC 5181 (C. de l'É.).

de capital¹²⁷. Aussi, dans la décision *Reusse Construction*, une somme forfaitaire versée en règlement d'un litige pour indemniser un propriétaire de la perte de loyers futurs a été considérée comme étant un revenu pour le propriétaire¹²⁸.

(8) L'abandon du droit de recevoir des prestations futures

[109] Comme je l'ai déjà mentionné, les appelants soutiennent que les sommes que leur a distribuées la FSBE étaient la contrepartie de l'aliénation de leur droit de recevoir des sommes futures et, par conséquent, qu'il s'agissait d'une opération en capital¹²⁹. Dans le cas des sommes distribuées à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy, les appelants se fondent sur le fait que les sommes respectives ont été calculées en fonction de la valeur actualisée du produit de l'assurance-vie à payer au moment du décès et non pas de la valeur actualisée des primes d'assurance¹³⁰.

[110] On peut trouver certaines indications relativement à cette question dans la décision *Dumas*, dont les faits comportent des similitudes avec ceux des affaires *Tsiaprailis* et *Landry*, en ceci que, après que l'assureur eut cessé de verser les prestations d'invalidité mensuelles à M^{me} Dumas, cette dernière l'a poursuivi puis a touché une somme forfaitaire de 105 000 \$ en règlement du litige après avoir signé un règlement total et définitif, sans que l'assureur admette lui devoir quoi que ce soit. En concluant que la somme versée en règlement du litige constituait un revenu, le juge Mogan a déclaré ce qui suit :

25. [...] Le fardeau qui incombe à l'appelante en l'espèce est de prouver que le montant de la transaction ne peut être qualifié de la même manière que le montant des paiements périodiques (c.-à-d. un revenu) qu'elle aurait par ailleurs reçus. Je reprendrai ici une observation formulée par le juge Mahoney dans l'arrêt *Manley* [...] :

[...] l'arrêt *Atkins* n'établit pas, et ne prétend pas établir, que les dommages-intérêts ou les sommes allouées en règlement d'une réclamation en dommages-intérêts ne peuvent constituer un revenu aux fins de l'impôt.

¹²⁷ *Cie des chemins de fer nationaux du Canada c La Reine*, [1988] 2 CTC 111, 88 DTC 6340 (CFPI).

¹²⁸ *R. Reusse Construction Co. c La Reine*, [1999] 2 CTC 2928, 99 DTC 823 (CCI).

¹²⁹ Observations écrites des appelants, page 27, paragraphe 70; et page 29, paragraphes 76 et 77.

¹³⁰ Pièce AR-3, transcription (Whelan), page 75, ligne 15, à page 77, ligne 11, questions 319 et 320.

Les arrêts *Manley* et *Mohawk Oil* de la Cour d'appel fédérale font la preuve que la totalité ou une partie du montant reçu à titre de dommages-intérêts (comme dans l'arrêt *Manley*) ou à titre de règlement (comme dans l'arrêt *Mohawk Oil*) peut être qualifiée de revenu aux fins de l'impôt. La désignation d'un montant reçu à titre de dommages-intérêts ou dans le but de régler une demande sera fonction, dans une certaine mesure du moins, de la nature de la demande présentée par la personne qui reçoit le montant.

[...]

27. L'avocat de l'appelante a soulevé la question de savoir si M^{me} Dumas avait reçu le montant de 105 000 \$ en sa qualité de personne assurée ou en sa qualité d'employée. À mon avis, cette question n'est d'aucune utilité parce que l'appelante n'aurait pas bénéficié d'une assurance invalidité prolongée si elle n'avait pas été employée par la NGDA. Son assurance invalidité prolongée faisait partie du régime d'avantages dont elle pouvait se prévaloir à titre d'employée de la NGDA. Au lieu de déterminer si l'appelante a reçu le montant « en sa qualité de personne assurée ou en sa qualité d'employée », comme si ces deux notions s'excluaient mutuellement, je dirais qu'elle a reçu le montant au titre ou en vertu de l'emploi qu'elle exerçait pour la NGDA, qui souscrivait la police d'assurance invalidité prolongée¹³¹.

Je déduis du passage ci-dessus que, même si M^{me} Dumas a libéré l'assureur de son obligation de payer des prestations d'invalidité futures, elle a néanmoins reçu le somme versée en règlement du litige au titre ou en vertu de son emploi.

(9) La portée de l'alinéa 6(1)a) de la LIR

[111] L'alinéa 6(1)a) de la LIR a une portée générale. En 1963, une disposition semblable à la version actuelle de l'alinéa 6(1)a) figurait à l'alinéa 5(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dans sa version de l'époque. L'ancienne disposition était rédigée ainsi :

¹³¹ *Dumas*, précitée à la note 118, paragraphes 25 et 27. Au paragraphe 10 de l'arrêt *Tsiaprailis* de la Cour d'appel fédérale, précité à la note 90, le juge Pelletier a cité une partie du paragraphe 25 de la décision *Dumas*. Incidemment, en adoptant un point de vue sur la relation entre les alinéas 6(1)a) et 6(1)f) de la LIR différent de ceux des juges respectifs dans *Landry, La succession de Marilyn Johnson* et *Whitehouse*, le juge Mogan a conclu dans la décision *Dumas* que, même si la somme versée en règlement d'un litige n'était pas imposable en application de l'alinéa 6(1)f), elle l'était en application de l'alinéa 6(1)a).

- 5(1) Le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi est le traitement, le salaire et toute autre rémunération, y compris les gratifications, que le contribuable a touchés dans l'année, plus
- a) la valeur de pension, logement et autres prestations de quelque nature que ce soit (sauf les prestations qui lui procurent les contributions de son employeur à un fonds ou plan enregistré de pension, un plan d'assurance collective sur la vie, contre la maladie ou les accidents, un plan de service médical, de prestation de chômage supplémentaire, un plan différé de participation aux bénéfices ou une police collective d'assurance temporaire sur la vie) qu'il reçoit ou dont il jouit dans l'année à l'égard, dans le cours ou en vertu de la charge ou de l'emploi¹³²[...]

[112] Dans la décision *Ransom*, le juge Noël a affirmé que l'alinéa 5(1)a) ci-dessus et l'alinéa 5(1)b), dans leur version de l'époque, étaient rédigés « en termes tellement larges que dès l'abord, on voit qu'il est extrêmement difficile de glisser à travers les mailles de ce filet ample et très serré »¹³³.

[113] Le passage ci-dessus (et d'autres) de la décision du juge Noël a été cité dans l'arrêt *Savage*¹³⁴. Le juge Dickson s'est ensuite penché sur l'expression « les avantages de quelque nature que ce soit [...] » et a fait observer que « [l]es mots "avantages de quelque nature que ce soit" ont nettement un sens très large »¹³⁵.

[114] Dans l'arrêt *Blanchard*, le juge Linden a expliqué l'objet et la portée de l'article 6 de la LIR dans un passage éclairant :

3. L'article 6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* a été conçu pour compléter et élargir la notion de revenu d'emploi imposable formulée à l'article 51. Ce dernier prévoit que toutes les formes de rémunération doivent être assimilées au revenu d'emploi. La notion de « rémunération » ne vise toutefois que les paiements effectués par l'employeur à l'employé, pour

¹³² *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1952, ch. 148, dans sa version modifiée. Il convient de souligner que les dispositions de l'ancien alinéa 5(1)a) ont été scindées et se trouvent maintenant dans les actuels paragraphe 5(1) et alinéa 6(1)a).

¹³³ *Ransom v MNR*, [1967] CTC 346, 67 DTC 5235 (C. de l'É.), paragraphe 41.

¹³⁴ *La Reine c Savage*, [1983] 2 RCS 428, [1983] CTC 393, 83 DTC 5409 (CSC), paragraphe 21.

¹³⁵ *Ibid.*, paragraphe 23. Il est intéressant de noter que, même si le libellé de la disposition que le juge Dickson analysait comportait en anglais les mots « *benefits of any kind whatever* » (avantages de quelque nature que ce soit), il a utilisé une expression différente, à savoir « *benefits of whatever kind* » (avantages de n'importe quelle nature), lorsqu'il a affirmé que le sens de l'expression était nettement très large.

services rendus ou pour l'accomplissement d'un travail, et non les autres gains ou avantages qui ne peuvent être directement désignés comme rémunération, mais qui proviennent tout de même de l'emploi du contribuable. Afin que la loi puisse également viser ces autres formes de paiement, on a dû inclure diverses dispositions à cet effet, dont deux sont directement applicables en l'espèce, soit l'alinéa 6(1)a) et le paragraphe 6(3).

4. L'alinéa 6(1)a) est une disposition ayant une portée générale. Il prévoit l'inclusion des « avantages de quelque nature que ce soit » dans le revenu d'emploi si ceux-ci ont été reçus « au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi ». Sa portée est très large, étant donné qu'il regroupe deux locutions formulées en termes généraux. La première, « avantages de quelque nature que ce soit », est claire et sans ambiguïté : on doit inclure toutes les formes inimaginables d'avantages. Dans l'arrêt *La Reine c. Savage*, le juge Dickson (alors juge puîné), parlant pour la majorité, statuait que l'alinéa 6(1)a) avait « un sens très large » et qu'il s'appliquait à toute « acquisition importante qui confère au contribuable un avantage économique ».
5. La seconde locution se divise en trois syntagmes : « au titre de », « dans l'occupation de », et « en vertu de ». Dans l'arrêt *Nowegijick c. La Reine*, la Cour suprême du Canada a interprété l'expression « au titre de » :

À mon avis, les mots « quant à » ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, « concernant », « relativement à » ou « par rapport à ». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression « quant à » qui [est] la plus large.
6. Les commentaires de la Cour sont pertinents aux fins de l'interprétation de l'alinéa 6(1)a). Le législateur a ajouté à l'expression « à titre de » les expressions « dans l'occupation de » et « en vertu de » afin de souligner qu'il suffit d'un lien très ténu avec l'emploi pour que l'article s'applique.
7. L'alinéa 6(1)a) laisse très peu de place aux exceptions. Cependant quelques-unes de celles-ci ont fait irruption dans la jurisprudence¹³⁶. [Notes de bas de page omises.]

[115] La portée générale de l'alinéa 6(1)a) de la LIR a été réitérée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *McGoldrick* :

¹³⁶ *La Reine c. Blanchard*, [1995] 2 CTC 262, 95 DTC 5479 (CAF), paragraphes 3 à 7.

En règle générale, toute acquisition matérielle liée à un emploi qui confère un avantage économique à un contribuable et ne constitue pas une exception tombe sous le coup de l'alinéa 6(1)a)¹³⁷ [...]

[116] Les sommes distribuées à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy étaient des acquisitions matérielles qui leur conféraient un avantage économique. Étant donné que « [p]armi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression "quant à" qui est la plus large »¹³⁸ et que l'ajout à l'alinéa 6(1)a) des expressions « dans l'occupation » et « en vertu », qui, depuis leur examen par la Cour d'appel fédérale, ont été remplacées par « dans le cadre » et « en raison », met en relief le fait [TRADUCTION] « [qu']il suffit d'un lien très ténu avec l'emploi pour que [l'alinéa 6(1)a)] s'applique »¹³⁹, j'estime que, même si la distribution des sommes à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy représentait une capitalisation (ce qui, à mon avis, n'était pas le cas) ou même s'il s'agissait d'une contrepartie pour l'aliénation d'un droit, les sommes auraient néanmoins un lien ténu à l'emploi de M^{me} Ellis et de M^{me} Kennedy, de sorte qu'elles seraient visées par l'alinéa 6(1)a) (sous réserve de toute exception applicable). À ma connaissance, rien dans la jurisprudence n'indique expressément qu'un paiement constituant une capitalisation ou un paiement reçu en contrepartie de l'aliénation d'un droit ne puisse pas également être une acquisition matérielle qui confère au contribuable un avantage économique au titre, dans le cadre ou en raison de son emploi.

[117] En conséquence, les décisions *Ransom*, *Savage*, *Blanchard* et *McGoldrick* établissent clairement que l'alinéa 6(1)a) de la LIR ratisse large et que la disposition laisse peu de place aux exceptions – mais il en existe.

(10) Les limites de la portée de l'alinéa 6(1)a)

[118] Je ne chercherai pas à énumérer toutes les exceptions à l'alinéa 6(1)a) de la LIR, mais j'en soulignerai quelques-unes. La disposition légale elle-même comporte six exceptions, énoncées aux sous-alinéas 6(1)a)(i) à (vi). Le sous-alinéa 6(1)a)(i) exonère tout avantage qui résulte des cotisations que l'employeur du contribuable verse dans le cadre (entre autres choses) d'une police collective d'assurance temporaire sur la vie. L'objet de cette exception consiste à

¹³⁷ *McGoldrick c La Reine*, 2004 CAF 189, [2004] 3 CTC 264, 2004 DTC 6407, paragraphe 9. La Cour d'appel fédérale a cité l'arrêt *Savage* à l'appui de cette affirmation.

¹³⁸ *Nowegijick*, précité à la note 46, paragraphe 30.

¹³⁹ *Blanchard*, précité à la note 136, paragraphe 6.

empêcher que les cotisations versées par l'employeur dans le cadre de la police en soi soient incluses à ce stade dans le calcul des revenus en raison des mots « tout autre avantage »¹⁴⁰. Cependant, lorsque la vie d'un employé est assurée par une police d'assurance-vie collective temporaire, il peut y avoir un élément à inclure dans le revenu en application du paragraphe 6(4) de la LIR.

[119] Dans l'arrêt *Blanchard*, le juge Linden a fait remarquer que les remboursements pour les dépenses réellement engagées par l'employé ne sont pas visés par l'alinéa 6(1)a) et que les avantages qui sont entièrement étrangers ou accessoires à l'emploi du contribuable (c.-à-d. les avantages reçus à titre personnel) peuvent ne pas être visés par l'alinéa 6(1)a)¹⁴¹.

[120] Lorsque l'on examine le raisonnement du juge Dickson dans l'arrêt *Savage*, il semble que l'exemption de 500 \$ au titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense à l'alinéa 56(1)n) de la LIR, dans sa version de 1976, constituait, en un sens, une exception à l'alinéa 6(1)a)¹⁴².

[121] Comme l'a expliqué le juge Bowman dans la décision *Tsiaprailis* en première instance (dont l'explication sur ce point a été adoptée par la Cour d'appel fédérale), il y a aussi exception lorsque, en plus de la disposition générale de l'alinéa 6(1)a), il existe une disposition légale « précis[e] qui énonce des conditions détaillées pour l'inclusion d'un montant dans le revenu, à savoir un montant qui ne serait pas par ailleurs un revenu »¹⁴³. S'il n'est pas satisfait à une condition cruciale pour l'application de la disposition précise, la disposition générale ne peut servir à « combler tous les vides laissés par » la disposition précise¹⁴⁴ ni « à faire entrer dans le revenu d'un contribuable une somme qui ne [cadre] pas avec [la] disposition [précise] destinée aux sommes de ce genre »¹⁴⁵. Dans l'affaire *Tsiaprailis*, la disposition précise était l'alinéa 6(1)f) de la LIR. Dans les appels de M^{me} Ellis et de M^{me} Kennedy, il s'agit d'une autre disposition précise, soit le paragraphe 6(4) de la LIR, qui les obligeait à inclure le montant déterminé

¹⁴⁰ *Canada Tax Service*, précité à la note 65, volume 2, page 6-26 (feuilles mobiles datées du 2016-12-16).

¹⁴¹ *Blanchard*, précité à la note 136, paragraphes 8 et 9.

¹⁴² *Savage*, précité à la note 134, paragraphes 26 à 28 et 42.

¹⁴³ *Tsiaprailis* (CCI), précitée à la note 88, paragraphe 20.

¹⁴⁴ *Ibid.*, paragraphe 19. Voir aussi les décisions *Landry*, *La succession de Marilyn Johnson* et *Whitehouse*, toutes précitées à la note 87.

¹⁴⁵ *Tsiaprailis* (CAF), précité à la note 90, paragraphes 5 et 27. Voir aussi *Schwartz c La Reine*, [1996] 1 RCS 254, [1996] 1 CTC 303, 96 DTC 6103 (CSC), paragraphes 52 à 54.

par règlement dans le calcul de leur revenu pour les années d'imposition pendant lesquelles leur vie était assurée aux termes du régime d'assurance-vie collective.

[122] Le paragraphe 6(4) de la LIR est rédigé ainsi :

Est à inclure dans le calcul du revenu tiré d'une charge ou d'un emploi, pour une année d'imposition, d'un contribuable dont la vie est assurée au cours de l'année aux termes d'une police d'assurance-vie collective temporaire le montant déterminé par règlement pour l'année au titre de l'assurance.

La partie XXVII du RIR détaille la façon de calculer le montant à inclure, s'il y a lieu, dans le revenu du contribuable en application du paragraphe 6(4) de la LIR en ce qui a trait à une assurance découlant d'une police d'assurance-vie collective temporaire. Essentiellement, pour le contribuable, le montant déterminé par règlement correspond au total de l'avantage conféré au contribuable au titre de l'assurance temporaire prévue par la police, de l'avantage conféré au contribuable au titre de l'assurance payée d'avance dans le cadre de la police, ainsi que de certaines taxes de vente et d'accise payables sur les primes¹⁴⁶. La partie XXVII du RIR ne fait aucune mention de sommes reçues à la suite d'une distribution comme celles en l'espèce.

[123] Une certaine indication de la relation entre le paragraphe 6(4) et l'alinéa 6(1)a) de la LIR est fournie dans les *Notes explicatives* publiées par le ministère des Finances en novembre 1994, lorsque le paragraphe 6(4) a été modifié :

Selon le paragraphe 6(4) de la Loi, un montant au titre de l'assurance-vie offerte aux termes d'une police d'assurance-vie collective temporaire à titre d'avantage lié à l'emploi est à inclure dans le revenu d'un employé, actuel ou ancien. Ce paragraphe remplace la règle générale concernant les avantages qui est énoncée l'alinéa 6(1)a).¹⁴⁷ [Ni en italique ni souligné dans l'original.]

Il convient également de souligner le passage suivant de l'ouvrage *Canada Tax Service* :

[TRADUCTION]

Bien que le sous-alinéa 6(1)a)(i) exclue les avantages tirés des cotisations d'un employeur à une police d'assurance-vie collective temporaire des avantages

¹⁴⁶ Voir le paragraphe 2701(1) du RIR.

¹⁴⁷ Ministère des Finances, *Notes explicatives* (novembre 1994), paragraphe 6(4).

imposables en application des dispositions générales de l'alinéa 6(1)a), le paragraphe 6(4) prévoit l'inclusion d'un élément précis dans le revenu au titre de l'assurance-vie découlant d'une police d'assurance-vie collective temporaire conférée à titre d'avantage lié à l'emploi¹⁴⁸. [Non souligné dans l'original.]

[124] Je conclus que le paragraphe 6(4) de la LIR et la partie XXVII du RIR constituent des dispositions précises ayant pour but l'inclusion dans le revenu de certaines sommes au titre de la couverture d'assurance aux termes d'une police d'assurance-vie collective temporaire. Ces dispositions précises s'appliquaient à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy de façon à ce qu'elles soient tenues, dans le calcul de leur revenu tiré d'un emploi, pour chaque année d'imposition applicable avant 2011, d'inclure le montant déterminé par règlement au titre de leur participation au régime d'assurance-vie collective. Étant donné que ces dispositions précises ne visaient pas les sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy, l'alinéa 6(1)a) de la LIR ne peut servir ni à combler tous les vides laissés par le paragraphe 6(4) et la partie XXVII ni à faire entrer ces sommes distribuées dans le revenu.

(11) Les prestations consécutives au décès

a) *Les textes applicables*

[125] En 2010 et au cours des années d'imposition précédentes (lorsqu'il y avait lieu), M. Scott et M^{me} McCann ont inclus leurs prestations consécutives au décès respectives dans leur revenu en application du sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR, qui est rédigé ainsi :

56(1) Sans préjudice de la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition :

a) toute somme reçue par le contribuable au cours de l'année au titre, ou en paiement intégral ou partiel :

[...]

(iii) d'une prestation consécutive au décès [...]

¹⁴⁸ Canada Tax Service, précité à la note 65, volume 2, page 6-403 (feuilles mobiles datées du 2016-04-29).

[126] La partie pertinente de la définition du terme « prestation consécutive au décès » figurant au paragraphe 248(1) de la LIR est rédigée ainsi (la définition prévoit certaines exclusions, qui ne sont pas énumérées ci-dessous) :

« prestation consécutive au décès » Le total des sommes qu'un contribuable a reçues au cours d'une année d'imposition au décès d'un employé ou postérieurement, en reconnaissance des services rendus par celui-ci dans une charge ou un emploi [...]

Je crois comprendre que toutes les parties reconnaissent que les versements mensuels reçus avant 2011 par M. Scott et M^{me} McCann (871,46 \$ dans le cas de M. Scott et 725 \$ dans le cas de M^{me} McCann) constituaient des prestations consécutives au décès.

b) La jurisprudence

[127] L'expression « au titre, ou en paiement intégral ou partiel », qui figure à l'alinéa 56(1)a) de la LIR, figure également au paragraphe 212(1) de la LIR. Dans l'arrêt *Transocean*, qui portait sur un paiement versé à un non-résident en contrepartie de la résiliation volontaire d'un contrat d'affrètement (contrat selon lequel la partie ayant fait le paiement devait verser un loyer pour l'utilisation d'une plate-forme de forage en mer, lequel loyer aurait été imposable en application de l'alinéa 212(1)d) de la LIR), la Cour d'appel fédérale a déclaré ce qui suit :

46. En vertu des autres passages de l'alinéa 212(1)d), la disposition s'applique également à tout paiement versé en paiement intégral ou partiel. Cela semble couvrir à peu près toutes les situations où un paiement est versé dans le but de libérer l'intéressé, en partie ou en totalité, d'une obligation de payer un non-résident pour l'usage actuel ou antérieur d'un bien au Canada.
47. Cependant, l'alinéa 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fait également état d'un paiement versé au titre (« *in lieu of* » dans la version anglaise) d'un loyer pour l'usage d'un bien, au Canada. Un certain nombre de dictionnaires donnent les équivalents suivants de l'expression anglaise « *in lieu of* » : « *instead of* » ou « *in place of* » (voir le *Black's Law Dictionary* (7^e éd., 1999), le *Canadian Oxford Dictionary* (2001, Oxford University Press), le *Gage Canadian Dictionary* (1983, Gage Publishing Limited), le *Canadian Dictionary of English Law* (2^e éd., 1995, Thomson Canada Limited). Il semble axiomatique qu'un montant versé à la place d'un paiement à caractère juridique ou en remplacement de ce paiement n'a pas le même caractère juridique. En choisissant l'expression « *in lieu of* » à l'alinéa 212(1)d), le législateur avait sans doute l'intention d'élargir

la portée de cet alinéa pour englober les paiements autres que les paiements ayant le caractère juridique d'un loyer.

48. Si les termes « *in lieu of rent* » (au titre du loyer) sont interprétés comme désignant uniquement les paiements versés au titre de l'usage antérieur ou actuel d'un bien, ce qui est, en gros, la position de *Transocean*, cela n'ajouterait rien à l'alinéa 212(1)d), et serait donc dépourvu de sens. Toutefois, les termes auraient un sens si, comme le prétend la Couronne, était inclus le montant versé en compensation de la rupture anticipée d'un contrat de location. Selon moi, c'est une considération qui fait pencher la balance du côté de l'interprétation de la Couronne et non du côté de celle que propose l'avocat de *Transocean*¹⁴⁹. [Souligné dans l'original.]

À mon avis, les observations de la juge Sharlow reproduites ci-dessus sont valables également lorsqu'il s'agit d'interpréter cette même expression dans le contexte de l'alinéa 56(1)a) de la LIR.

[128] Dans la décision *Pechet*, la juge Campbell a fait observer que, dans l'arrêt *Transocean*, la juge Sharlow avait donné une large portée aux mots « *in lieu of* » (au titre)¹⁵⁰.

c) *L'applicabilité du principe de la substitution aux prestations consécutives au décès*

[129] Dans l'arrêt *Transocean*, la juge Sharlow a affirmé qu'il n'était pas nécessaire d'examiner la « règle jurisprudentielle [...] parfois appelée "principe de la substitution" » dans cette affaire, car l'expression « *in lieu of* » (au titre) utilisée dans la LIR exprimait la même idée¹⁵¹. De manière semblable, je suis d'avis que l'expression « *in lieu of* » (au titre) au paragraphe 56(1) de la LIR exprime la même idée que le principe de la substitution, de sorte que je n'ai pas à examiner séparément ce principe dans le contexte des prestations consécutives au décès.

d) *La nature des sommes distribuées à M. Scott et à M^{me} McCann*

[130] Les échanges suivants ont eu lieu pendant l'interrogatoire préalable de Lee Close, un tiers, en qualité de représentante du contrôleur, le 5 mai 2016 :

¹⁴⁹ *Transocean Offshore Ltd. c La Reine*, 2005 CAF 104, [2005] 2 CTC 183, 2005 DTC 5201, paragraphes 46 à 48.

¹⁵⁰ *Pechet c La Reine*, 2008 CCI 208, paragraphes 12 et 14.

¹⁵¹ *Transocean*, précité à la note 149, paragraphes 50 et 51.

[TRADUCTION]

115. Q. Pourquoi M. Scott avait-il le droit de recevoir des prestations de survivant, à la connaissance du contrôleur?

R. Sa conjointe avait été une employée de Nortel. Il jouissait de l'avantage et, lorsque la conjointe de M. Scott est décédée, il a acquis le droit aux paiements en vertu du régime.

116. Q. Il est donc juste de dire que, si la conjointe de M. Scott n'avait pas été employée de Nortel, il n'aurait pas eu droit aux prestations de survivant?

R. Oui¹⁵² [...]

239. Q. Pouvez-vous dire pourquoi M^{me} McCann recevait des allocations mensuelles avant le 31 décembre 2010?

R. En raison d'un droit dont elle jouissait relativement à l'emploi de son conjoint chez Nortel au moment du décès de celui-ci [...]

242. Q. Il est donc exact de dire que, si le conjoint de M^{me} McCann n'avait pas été employé de Nortel, elle n'aurait pas eu droit à ces allocations de transition au survivant?

R. Oui¹⁵³.

Je crois comprendre que toutes les parties reconnaissent que les prestations mensuelles versées à M. Scott et à M^{me} McCann avant 2011 avaient été versées en reconnaissance des services rendus par leurs conjoints respectifs lorsqu'ils travaillaient pour Nortel.

[131] Pendant son interrogatoire, M^{me} Close a formulé les commentaires suivants à propos du lien entre les sommes versées à M. Scott et à M^{me} McCann et leurs PS ou ATS, selon le cas :

[TRADUCTION]

173. Q. Donc, si l'on examine l'exposé des faits concernant James Scott, comment se fait-il que M. Scott ait reçu trois parts de la distribution?

¹⁵² Pièce AR-4, transcription (Close), page 28, lignes 6 à 16.

¹⁵³ *Ibid.*, page 55, lignes 3 à 7 et 20 à 23.

R. Au deuxième paragraphe du document de M. Scott, il est indiqué qu'une série d'ordonnances de la cour datées du 15 décembre 2010, du 3 mai 2011 et du 21 juin 2011 prévoyait la distribution provisoire de sommes par la FSBE au titre des prestations de survivant.

174. Q. À la ligne suivante, il est indiqué qu'il y aurait distribution de sommes cumulatives provenant de la fiducie de santé et de bien-être au titre des PS calculées au moyen de la méthode de la FSBE et qu'elles seraient ramenées à 25 %.

R. Oui.

175. Q. Selon vous, qu'est-ce que ça veut dire?

R. Que l'effet cumulatif de la distribution de ces trois sommes serait que M. Scott aurait reçu 25 % des PS calculées selon la méthode de la FSBE¹⁵⁴ [...]

274. Q. En ce qui concerne les exposés des faits qui ont été préparés par Ernst & Young et, plus particulièrement, celui concernant Ann McCann, [...] nous constatons que la méthode de la FSBE a ramené sa réclamation à 25 %. Pouvez-vous dire pourquoi il en est ainsi?

R. Une série d'ordonnances de la cour, datées du 15 décembre 2010, du 3 mai 2011 et du 21 juin 2011, prévoyait que M^{me} McCann cumulativement – désolée – recevrait des sommes, des sommes d'une distribution provisoire au titre de ses allocations de transition au survivant calculées selon la méthode de la FSBE¹⁵⁵. [Non souligné dans l'original.]

Dans ses déclarations ci-dessus, M^{me} Close fait mention de trois ordonnances de la Cour. La première de ces ordonnances, qui a été rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 25 décembre 2010, prévoit ce qui suit :

[TRADUCTION]

LA COUR ORDONNE que le fiduciaire effectue une distribution provisoire selon les directives du contrôleur ou des demandeurs au titre des prestations de revenu en faveur des bénéficiaires du revenu au plus tard le 31 janvier 2011, ou dès que possible¹⁵⁶. [Non souligné dans l'original.]

¹⁵⁴ *Ibid.*, page 42, lignes 5 à 22.

¹⁵⁵ *Ibid.*, page 60, ligne 19, à page 61, ligne 4.

¹⁵⁶ Pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 19, ordonnance de distribution provisoire de la FSBE, page 2, paragraphe 3. Le paragraphe 2 de cette ordonnance prévoit que les termes

[132] La deuxième ordonnance mentionnée par M^{me} Close est datée du 3 mai 2011 et prévoit ceci :

[TRADUCTION]

LA COUR ORDONNE que le fiduciaire effectue une distribution provisoire selon les directives du contrôleur ou des demandeurs au titre des prestations de revenu en faveur des bénéficiaires du revenu au plus tard le 31 mai 2011, ou dès que possible (la « distribution provisoire de mai et de juin »)¹⁵⁷. [Non souligné dans l'original.]

[133] M^{me} Close a également mentionné l'ordonnance du 21 juin 2011, où il est statué (entre autres choses) ce qui suit :

[TRADUCTION]

LA COUR ORDONNE que le fiduciaire effectue une distribution provisoire selon les directives du contrôleur ou des demandeurs au titre des prestations de revenu en faveur des bénéficiaires du revenu au plus tard le 31 juillet 2011, ou dès que possible (la « troisième distribution provisoire »).

LA COUR ORDONNE que le montant des sommes versées lors de la troisième distribution provisoire des biens de la FSBE à chaque bénéficiaire du revenu, dont le contrôleur ou les demandeurs s'occuperont du paiement, correspondra, lorsque conjugué à celui des sommes versées lors de la distribution provisoire de janvier et de la distribution provisoire de mai et de juin, à 25 % des prestations de revenu calculées conformément à la méthode de répartition approuvée de la FSBE, sur la base des données disponibles le 31 décembre 2010, conformément aux registres comptables des demandeurs, mis à jour de temps à autre¹⁵⁸. [Non souligné dans l'original.]

[134] Le paragraphe 3 de chacune de ces ordonnances de la Cour supérieure prévoit, dans le cadre des distributions provisoires, le versement de sommes aux

en majuscules qui ne sont pas définis dans l'ordonnance s'entendent au sens du cinquante-septième rapport du contrôleur. Ce rapport n'a pas été inclus dans le RCD.

¹⁵⁷ Pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 20, ordonnance de distribution provisoire de la FSBE de mai et de juin, page 2, paragraphe 3. Le paragraphe 2 de cette ordonnance prévoit que les termes en majuscules qui ne sont pas définis dans l'ordonnance s'entendent au sens du soixante-quatrième rapport du contrôleur. Ce rapport n'a pas été inclus dans le RCD.

¹⁵⁸ Pièce AR-2, RCD, volume 1, onglet 21, troisième ordonnance de distribution provisoire de la FSBE, page 2, paragraphe 3. Le paragraphe 2 de cette ordonnance prévoit que les termes en majuscules qui ne sont pas définis dans l'ordonnance s'entendent au sens du soixante-neuvième rapport du contrôleur. Ce rapport n'a pas été inclus dans le RCD.

bénéficiaires du revenu au titre des prestations de revenu. On ne m'a pas donné le sens des expressions [TRADUCTION] « prestations de revenu » et [TRADUCTION] « bénéficiaires du revenu ». On peut déduire le sens (à tout le moins en partie) de ces expressions à partir des exposés des faits préparés vers le 10 février 2016 par le contrôleur à l'égard de M. Scott et de M^{me} McCann. L'exposé des faits concernant M. Scott contient le passage suivant :

[TRADUCTION]

Le montant des avantages dus à M. Scott au titre des prestations de survivant (« PS ») s'élève, selon le calcul de la méthode de la FSBE, à 123 121,61 \$.

Une série d'ordonnances datées du 15 décembre 2010, du 3 mai 2011 et du 21 juin 2011 prévoyait la distribution provisoire de biens de la FSBE au titre des PS. L'effet cumulatif de ces ordonnances est résumé au paragraphe 4 de l'ordonnance du 21 juin 2011, laquelle ordonnait que le total des sommes distribuées par la FSBE au titre des PS, calculées selon la méthode de la FSBE, soit ramené à 25 %. Par conséquent, M. Scott a reçu 25 % de la somme de 123 121,61 \$, c'est-à-dire 30 780,40 \$, en 2011¹⁵⁹.

L'exposé des faits concernant M^{me} McCann comporte le passage suivant :

[TRADUCTION]

Le montant des avantages dus à M^{me} McCann au titre des allocations de transition au survivant (« ATS ») s'élève, selon le calcul de la méthode de la FSBE, à 24 609,69 \$.

Une série d'ordonnances datées du 15 décembre 2010, du 3 mai 2011 et du 21 juin 2011 prévoyait la distribution provisoire de biens de la FSBE au titre des ATS. L'effet cumulatif de ces ordonnances est résumé au paragraphe 4 de l'ordonnance du 21 juin 2011, laquelle ordonnait que le total des sommes distribuées par la FSBE au titre des ATS, calculées selon la méthode de la FSBE, soit ramené à 25 %. Par conséquent, M^{me} McCann, a reçu 25 % de la somme de 24 609,69 \$, c'est-à-dire 6 152,42 \$ en 2011¹⁶⁰.

À partir du témoignage de M^{me} Close (cité plus haut) et des passages ci-dessus des exposés des faits concernant M. Scott et M^{me} McCann, je conclus que l'expression

¹⁵⁹ Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 49. On ne m'a présenté aucune explication quant aux raisons pour lesquelles la somme distribuée qui fait l'objet de l'appel de M. Scott s'élève à 8 526,17 \$, alors que l'exposé des faits ci-dessus indique que M. Scott a reçu 30 780,40 \$ en 2011 eu égard à la distribution.

¹⁶⁰ Pièce AR-2, RCD, volume 2, onglet 55.

[TRADUCTION] « prestations de revenu », telle qu'elle est utilisée dans les ordonnances du 15 décembre 2010, du 3 mai 2011 et du 21 juin 2011, désignait notamment les PS et les ATS et que l'expression [TRADUCTION] « bénéficiaires du revenu », telle qu'elle est utilisée dans ces mêmes ordonnances, visait entre autres M. Scott et M^{me} McCann.

[135] On peut conclure du paragraphe 46 de l'arrêt *Transocean*, précité, que les expressions « au titre de » et « en paiement intégral ou partiel », qui figurent non seulement au paragraphe 212(1) mais aussi à l'alinéa 56(1)a) de la LIR, donnent à penser que ces dispositions peuvent s'appliquer à tout paiement effectué au titre de ou en paiement intégral ou partiel d'une indemnité du type applicable, de sorte qu'« à peu près toutes les situations où un paiement est versé dans le but de libérer l'intéressé, en partie ou en totalité, d'une obligation de payer [une telle indemnité] »¹⁶¹ seraient couvertes. Après avoir lu les trois ordonnances de la Cour supérieure susmentionnées, le témoignage de M^{me} Close et les exposés des faits préparés par le contrôleur, je crois comprendre que les sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M. Scott et à M^{me} McCann ont libéré la FSBE de 25 % de son obligation en matière de PS ou d'ATS, selon le cas, envers M. Scott et M^{me} McCann respectivement. Qui plus est, étant donné que ces ordonnances prévoyaient que la distribution provisoire des sommes visées par les ordonnances devait être effectuée [TRADUCTION] « au titre des » prestations de revenu (ce qui, à mon sens, comprenait les PS et les ATS), je suis d'avis que les sommes distribuées étaient visées par le sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR puisque cette disposition contient les mots « toute somme reçue [...] au titre [...] d'une prestation consécutive au décès ».

[136] Au cas où la conclusion ci-dessus serait inexacte, je me pencherai maintenant sur l'autre équivalent du terme « au titre » dans la version anglaise, c'est-à-dire « *in lieu of* », afin d'établir si les sommes distribuées constituaient des sommes reçues au titre d'une prestation consécutive au décès.

[137] Le 25 avril 2016 les avocats des parties, ainsi que l'avocat de Mercer, ont procédé à l'interrogatoire préalable du tiers Ellen Whelan, une actuaire de Mercer qui exerçait les fonctions d'experte-conseil en matière d'avantages liés à l'emploi lorsque s'est fait le calcul des sommes à distribuer aux appelants. Lors de son interrogatoire, M^{me} Whelan a formulé les commentaires suivants à propos des sommes distribuées à M. Scott :

¹⁶¹ *Transocean*, précité à la note 149, paragraphe 46.

[TRADUCTION]

28. Q. Donc, à la toute première page de la pièce 2, je vous demanderais de vous reporter au deuxième paragraphe complet de cette première page et, au milieu de ce paragraphe, on peut lire : « Ce processus, y compris la base du calcul de votre réclamation liée à l'emploi (« réclamation au titre de la rémunération ») a été approuvée par la Cour supérieure de justice de l'Ontario [...] » Le voyez-vous?

R. Oui.

29. Q. Que veut-on dire par « réclamation liée à l'emploi »?

R. Je crois comprendre qu'il s'agissait de la valeur de tous les avantages que les employés allaient perdre en raison de l'insolvabilité de la société [...]

31. Q. Aussi, l'expression « réclamation liée à l'emploi » désignait-elle la somme réclamée par James Scott en reconnaissance des services rendus par son ancienne conjointe dans le cadre d'une charge ou d'un d'emploi chez Nortel Canada? [...]

32. [...]

R. Oui, il s'agissait d'une réclamation en raison de l'emploi de son ancienne conjointe chez Nortel.

33. Q. Revenons à la première page de la pièce 2. Le paragraphe suivant se termine par [TRADUCTION] « votre réclamation totale au titre de la rémunération contre Nortel Canada s'élève à : 218 254 \$ ». Voyez-vous cela?

R. Oui¹⁶² [...]

39. Q. À votre connaissance, que visait à remplacer la réclamation au titre de la rémunération de 218 254 \$?

R. Le tableau montre les différents avantages que la somme de 218 254 \$ [...]

M. DAVIS : Simplement pour que tout soit clair dans le dossier, nous examinons le formulaire A, le document intitulé « Montant de votre réclamation au titre de la rémunération » et le tableau à cette page, la première page de ce document [...]

¹⁶² Pièce AR-3, transcription (Whelan), page 7, ligne 21, à page 9, ligne 4.

LA DÉPOSANTE : Donc, ce tableau résume les différents avantages liés à l'emploi auxquels M. Scott aurait eu droit en raison de l'emploi de son ancienne conjointe si la société avait survécu, et les montants calculés pour chaque prestation représentent la capacité future perdue de demander ces prestations, car la société est insolvable¹⁶³ [...]

90. Q. À votre connaissance, savez-vous ce que les paiements qu'il aurait reçus visaient à remplacer?

R. Les paiements qu'il aurait reçus de la fiducie de santé et de bien-être visaient à remplacer une partie de certains des avantages dont nous avons parlé, présentés dans le formulaire B [*sic*].

91. Q. Dans le formulaire B, plusieurs avantages étaient énumérés. Savez-vous lesquels les paiements visaient à remplacer ou à compenser?

R. En particulier, les prestations de survivant et les prestations d'assurance-vie des retraités étaient payées de la fiducie de santé et de bien-être.

M. DAVIS : Vous examinez le formulaire A.

LA DÉPOSANTE : Désolée, le formulaire A¹⁶⁴.

[138] Pendant son interrogatoire, M^{me} Whelan a formulé les commentaires suivants à l'égard des sommes distribuées à M^{me} McCann :

151. Q. [...] Est-il exact que la réclamation au titre de la rémunération visée se rapporte à une somme réclamée par Ann McCann en reconnaissance des services rendus par son conjoint dans le cadre d'une charge ou d'un emploi chez Nortel?

R. Oui.

152. Q. Dans le troisième paragraphe complet de la première page, il est écrit : « Votre réclamation totale au titre de la rémunération contre Nortel Canada s'élève à : 55 067 \$ ».

R. Oui¹⁶⁵ [...]

158. Q. À votre connaissance, que visait à remplacer la réclamation au titre de la rémunération de 55 067 \$?

¹⁶³ *Ibid.*, page 9, ligne 24, à page 10, ligne 15.

¹⁶⁴ *Ibid.*, page 21, lignes 3 à 16.

¹⁶⁵ *Ibid.*, page 35, ligne 18, à page 36, ligne 1.

R. Si vous tournez deux pages pour vous rendre au formulaire A, le tableau à cette page présente une ventilation du calcul de la somme de 55 067 \$. Donc, principalement, le paiement était fait au titre des allocations de transition au survivant perdues, à savoir 24 644 \$, et des avantages perdus liés aux soins médicaux et dentaires postérieurs à la retraite, qui constituent la demande principale¹⁶⁶.

[139] Je crois comprendre que M^{me} Whelan a été interrogée en qualité de représentante d'un tiers, vraisemblablement en application de l'article 99 des Règles. La transcription de son interrogatoire a été déposée en tant que pièce AR-3, à la demande des avocats des appelants et de l'intimée. M^{me} Whelan n'a pas témoigné en qualité d'experte. Je crois comprendre qu'on l'a interrogée pour qu'elle explique la façon dont Mercer a analysé les réclamations respectives des appelants (et de nombreux autres employés, anciens employés ou survivants d'anciens employés) contre Nortel. Je considère que les observations citées ci-dessus illustrent ce que savait Mercer du contexte dans lequel elle effectuait ses calculs et qu'elles ne constituent pas une conclusion définitive quant à la nature et à l'objet des sommes distribuées. Ainsi, Mercer a calculé les sommes à distribuer à M. Scott et à M^{me} McCann en pensant que ces sommes avaient été versées en remplacement partiel, ou au titre (« *in lieu of* »), des prestations consécutives au décès qui auraient été versées si la CNN n'était pas devenue insolvable.

[140] Comme je l'ai déjà fait savoir, je suis d'avis que les principes énoncés par la Cour d'appel fédérale lorsqu'elle a interprété l'expression « *in lieu of* » (« au titre de ») à l'alinéa 212(1)d) de la LIR peuvent s'appliquer également à l'interprétation du sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR. À mon sens, le passage suivant (que j'ai modifié) des motifs de l'arrêt *Transocean* est particulièrement utile :

En choisissant l'expression « *in lieu of* » à l'alinéa 212(1)d) [ou au sous-alinéa 56(1)a)(iii)], le législateur avait sans doute l'intention d'élargir la portée de cet alinéa [ou de ce sous-alinéa] pour englober les paiements autres que les paiements ayant le caractère juridique d'un loyer [ou d'une prestation consécutive au décès]¹⁶⁷.

Par conséquent, il n'était pas nécessaire que les sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M. Scott et à M^{me} McCann aient le caractère juridique de prestations consécutives au décès pour être visées par le sous-alinéa 56(1)a)(iii) de la LIR. Il suffisait que ces sommes aient été versées au lieu, en remplacement, ou au titre des

¹⁶⁶ *Ibid.*, page 36, ligne 23, à page 37, ligne 5.

¹⁶⁷ *Transocean*, précité à la note 149, paragraphe 47. Mes modifications sont entre crochets.

prestations consécutives au décès qui auraient été versées n'eût été l'insolvabilité de Nortel.

[141] Pour conclure sur cette question, au cas où les sommes distribuées en 2011 par la FSBE à M. Scott et à M^{me} McCann n'auraient pas été versées au titre (« *on account* ») des prestations consécutives au décès auxquelles ces derniers avaient droit, je suis d'avis qu'ils ont reçus ces sommes au lieu, en remplacement ou au titre (« *in lieu* ») de ces prestations consécutives au décès, de sorte qu'elles sont visées par les mots de la LIR « toute somme reçue [...] au titre, ou en paiement [...] d'une prestation consécutive au décès ».

[142] À ma connaissance, rien dans la jurisprudence n'empêche expressément qu'un paiement représentant la capitalisation de prestations consécutives au décès mensuelles ou d'un paiement versé en contrepartie de l'abandon ou de l'aliénation d'un droit à des prestations consécutives au décès mensuelles constitue également une somme reçue par le bénéficiaire au lieu, en remplacement ou au titre du paiement de ces prestations consécutives au décès mensuelles.

V. CONCLUSION

[143] Pour les motifs qui précèdent :

- a) les appels de M^{me} Ellis et de M^{me} Kennedy sont accueillis et les cotisations qui font l'objet de ces appels sont renvoyées au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que les sommes de 1 371 \$ et de 9 011,88 \$ distribuées en 2011 par la FSBE à M^{me} Ellis et à M^{me} Kennedy, respectivement, à l'égard du régime d'assurance-vie collective ne sont pas à inclure dans le calcul de leurs revenus de 2011;
- b) l'appel d'Ann McCann est accueilli et la cotisation qui fait l'objet de cet appel est renvoyée au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que les sommes distribuées en 2011 par la FSBE au titre de ses ATS et qui doivent être incluses dans le calcul de ses revenus pour 2011 s'élèvent à 6 152,42 \$ (et non pas à 6 438,39 \$)¹⁶⁸;
- c) l'appel de M. Scott est rejeté.

¹⁶⁸ Voir les notes de bas de page 24 et 76 ci-dessus.

Les avocats des appelants et de l'intimée peuvent présenter des observations, par écrit ou oralement (à leur choix), sur les dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de novembre 2017.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme
ce 4^e jour de mars 2019.

Elisabeth Ross, jurilinguiste

ANNEXE A

2014-3260(IT)G, 2014-3263(IT)G,
2014-3265(IT)G et 2014-3266(IT)G);

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

ENTRE :

**JAMES SCOTT, SUSAN KENNEDY, MARY ELLIS
ET ANN MCCANN**

appelants

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

Les parties aux présents appels admettent, pour la présente instance uniquement, la véracité des faits énoncés dans le présent exposé conjoint des faits et l'authenticité, au sens de l'article 129 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, des documents cités dans le présent document ou inclus dans le recueil conjoint de documents, et elles consentent à l'admissibilité de ces documents. Le présent document n'a pas pour effet d'empêcher les parties de s'appuyer sur des faits figurant par ailleurs dans le dossier dont la Cour est saisie.

I. LES FAITS

1. Jusqu'au 14 janvier 2009, la Corporation Nortel Networks (« Nortel ») était une société canadienne cotée en bourse, ainsi que la société mère directe ou indirecte de plus de 130 filiales situées dans plus de 100 pays. Elle exploitait une entreprise mondiale de solutions de réseautage et de communication. Le 14 janvier 2009, la plupart des entités Nortel ont demandé la protection contre leurs créanciers. Au Canada, les entités canadiennes constituées en personne morale se sont prévaluées de la protection sous le régime de la *Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies* (la « LACC »)¹⁶⁹.
2. La Cour supérieure de l'Ontario a nommé Ernst & Young Inc. en tant que contrôleur des biens de Nortel (le « contrôleur »)¹⁷⁰.
3. Pendant la procédure sous le régime de la LACC, Nortel s'est départie de la presque totalité de son actif et de ses unités fonctionnelles et a licencié la vaste majorité de ses employés au Canada¹⁷¹.
4. Les appelants sont d'anciens employés de Nortel et des conjoints survivants d'anciens employés de Nortel qui avaient le droit acquis à différents avantages en raison de leur emploi ou de l'emploi de leur conjoint chez Nortel, notamment les avantages liés à l'assurance-vie ou les prestations de survivant dont il est question dans les présents appels¹⁷².

¹⁶⁹ *Nortel Networks Corporation (Re)*, 2015 ONSC 2987 (la « décision sur la répartition sous le régime de la LACC »), recueil conjoint de documents (le « RCD »), onglet 29, paragraphes 1 et 2; *Nortel Networks Corp (Re)*, [2009] OJ n° 154, 14 janvier 2009, RCD, onglet 1, paragraphes 1 et 2; cinquième ordonnance initiale modifiée et révisée de la Cour supérieure de justice de l'Ontario concernant la Corporation Nortel Networks, 14 janvier 2009, dans sa version modifiée et révisée du 25 février 2011 (l'« ordonnance de sursis »), RCD, onglet 3, paragraphes 1 à 5.

¹⁷⁰ Ordonnance de sursis, RCD, onglet 1, paragraphes 27 et 28. Voir aussi la cinquième ordonnance initiale modifiée et révisée de la Cour supérieure de justice de l'Ontario concernant la Corporation Nortel Networks., 14 janvier 2009, RCD, onglet 3, pages 14 et 15, paragraphe 24.

¹⁷¹ Décision sur la répartition sous le régime de la LACC, RCD, onglet 29, paragraphes 2 et 3.

¹⁷² Convention de fiducie de santé et de bien-être et ses modifications, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1980 (modifications du 24 septembre 1984 et du 1^{er} juin 1994) (la « convention de fiducie »), RCD, onglet 30. Voir aussi *Nortel Networks Corp (Re)*, 2010 ONSC 5584, 9 novembre 2010 (l'« approbation de la distribution de la

5. Le 1^{er} janvier 1980, Nortel a instauré des régimes de santé et de bien-être (les « régimes de SBE ») pour certains employés actifs et anciens employés¹⁷³.
6. La plupart des avantages de santé et de bien-être de Nortel, y compris les prestations d'assurance-vie, les prestations de survivant et les allocations de transition au survivant, étaient payés par l'intermédiaire de la Fiducie de santé et de bien-être de Nortel (la « FSBE »), constituée en application de la convention de fiducie entre la Compagnie Montréal Trust et Northern Telecom Limitée, une prédécesseur de Nortel, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1980, avec ses modifications successives (la « convention de fiducie »)¹⁷⁴. La FSBE est un fonds fiduciaire unique mis sur pied dans le but d'offrir des prestations de santé et de bien-être aux employés actifs et à la retraite de Nortel ainsi qu'à leurs personnes à charge admissibles, conformément aux régimes de SBE¹⁷⁵.
7. Par une entente datée du 1^{er} décembre 2005, Nortel a nommé La Société de fiducie du Nord, Canada (la « fiduciaire ») fiduciaire succédant de la FSBE, et la convention de fiducie a été modifiée en conséquence. La même date, Nortel a conclu une lettre d'entente avec le fiduciaire, dans laquelle Nortel acceptait d'être l'unique responsable de la détermination des cotisations nécessaires au financement adéquat des régimes de SBE et de l'administration des régimes de SBE ainsi que d'exonérer le fiduciaire de toute responsabilité, notamment à l'égard de réclamations, découlant des cotisations versées (ou non versées) par Nortel à la FSBE ou de l'administration des régimes de SBE. La lettre d'entente dispose que, [TRADUCTION] « dans la mesure nécessaire, la présente lettre constitue une modification à la fiducie de santé et de bien-être »¹⁷⁶.

FSBE »), RCD, onglet 16, paragraphe 8 et alinéa 9b); cinquante-et-unième rapport du contrôleur, 27 août 2010 (le « cinquante-et-unième rapport du contrôleur »), RCD, onglet 12, paragraphes 32 à 34.

¹⁷³ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, page 1, paragraphe 1.

¹⁷⁴ Convention de fiducie, RCD, onglet 30.

¹⁷⁵ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, article II, paragraphes 1 et 2.

¹⁷⁶ Lettre d'entente du 1^{er} décembre 2005 entre Nortel Networks Limitée et la Société de fiducie du Nord, Canada, fiduciaire remplaçante de la fiducie de santé et de bien-être de Nortel, RCD, onglet 33.

8. Au 31 décembre 2010, l'actif de la FSBE était insuffisant pour le paiement des avantages dus aux employés. Nortel était alors insolvable et ne pouvait pas financer les avantages¹⁷⁷.
9. On a réglé certaines questions liées à l'emploi touchant d'anciens employés de Nortel dans une convention de règlement modifiée et révisée datée du 30 mars 2010 (la « convention de règlement ») entre Nortel, le contrôleur, les représentants nommés par la Cour des anciens employés de Nortel (les « représentants des anciens employés »), l'appelante Susan Kennedy, au nom des prestataires d'ILD représentés, et l'avocat représentant (collectivement, les « parties au règlement »)¹⁷⁸.
10. La convention de règlement a été approuvée par la Cour supérieure de justice de l'Ontario par ordonnance datée du 31 mars 2010 (l'« ordonnance d'approbation du règlement »). L'ordonnance d'approbation du règlement a été confirmée par la Cour d'appel de l'Ontario le 3 juin 2010¹⁷⁹.
11. Aux termes de la convention de règlement, jusqu'au 31 décembre 2010, Nortel devait continuer de verser des prestations d'assurance-vie, les des prestations de survivant et les allocations de transition au survivant. La convention de règlement dispose que Nortel n'a à payer aucune de ces prestations pour toute période de couverture après le 31 décembre 2010¹⁸⁰.
12. Conformément à la convention de règlement, les employés et survivants touchés, dont les appelants, ont le droit de faire valoir des réclamations non garanties en qualité de créanciers ordinaires contre les biens de Nortel dans le cadre de la procédure sous le

¹⁷⁷ Cinquante-et-unième rapport du contrôleur, RCD, onglet 12, paragraphe 23.

¹⁷⁸ Convention de règlement modifiée et révisée du 30 mars 2010 (la « convention de règlement »), RCD, onglet 9.

¹⁷⁹ *Nortel Networks Corporation (Re)*, 2010 ONSC 1977, approbation du juge Morawetz datée du 31 mars 2010 (l'« ordonnance d'approbation du règlement »), RCD, onglet 10; *Networks Limited (Re)*, 2010 ONCA 402, approbation du juge Morawetz du 3 juin 2010 (le « refus de l'autorisation d'appel »), RCD, onglet 11, paragraphe 1.

¹⁸⁰ Cinquante-et-unième rapport du contrôleur, RCD, onglet 12, paragraphe 45; quatre-vingt-dix-neuvième rapport du contrôleur, 13 novembre 2013 (le « quatre-vingt-dix-neuvième rapport du contrôleur »), RCD, onglet 27.

régime de la LACC relativement à tout déficit de financement de la FSBE ou relativement à toute réclamation liée à la FSBE¹⁸¹.

13. Les appelants ont libéré le fiduciaire de la FSBE et le contrôleur, entre autres, de toute responsabilité quant aux réclamations liées à la FSBE, comme le prévoit la section G de la convention de règlement. Aucune disposition dans la convention de règlement n'exonérait Nortel eu égard aux réclamations relatives à des déficits de financement de la FSBE ou à toute réclamation liée à la FSBE (les « réclamations liées à la FSBE »), dans la mesure où de telles réclamations étaient autorisées en tant que réclamations ordinaires non garanties contre Nortel¹⁸².
14. Dans la convention de règlement, les parties au règlement ont convenu de [TRADUCTION] « travailler à l'élaboration d'une distribution approuvée par la Cour des biens de la FSBE en 2010 aux bénéficiaires y ayant droit ainsi qu'au règlement des questions connexes »¹⁸³. La convention de règlement n'a pas d'effet sur [TRADUCTION] « la décision établissant, pour quelque motif que ce soit, si tel ou tel bénéficiaire a droit à une part de la distribution des biens de la FSBE ». ¹⁸⁴
15. La répartition des biens de la FSBE dont ont convenu les parties au règlement a été présentée à la Cour supérieure pour approbation, comme l'indique le cinquante-et-unième rapport du contrôleur, daté du 27 août 2010.
16. La répartition s'est faite en fonction d'une méthode dont ont convenu les parties au règlement aux fins de la distribution de la FSBE (la « méthode de la FSBE »), telle qu'elle est établie dans le rapport d'évaluation préparé par le cabinet d'actuaire de

¹⁸¹ Convention de règlement, RCD, onglet 9, article II, paragraphe 2.

¹⁸² Convention de règlement, RCD, onglet 9, article II, paragraphe 2.

¹⁸³ Convention de règlement, RCD, onglet 9, article II, paragraphe 1.

¹⁸⁴ Convention de règlement, RCD, onglet 9, article II, paragraphe 1.

Nortel, la société Mercer (« Mercer »), daté du 27 août 2010, avec ses modifications (le « rapport de Mercer »)¹⁸⁵.

17. La répartition de la FSBE proposée par le contrôleur dans son cinquante-et-unième rapport a été approuvée par la Cour supérieure. Les motifs du jugement figurent dans l'approbation de la Cour supérieure du 9 novembre 2010, et la répartition et la distribution des biens de la FSBE ont été approuvées par la Cour supérieure dans une ordonnance datée du 9 novembre 2010 (l'« ordonnance de répartition de la FSBE »)¹⁸⁶.
18. La méthode de répartition des biens de la FSBE approuvée par la Cour supérieure de l'Ontario prévoyait que le montant de la répartition serait calculé en fonction de la proportion de chacun des avantages participants approuvés¹⁸⁷ par rapport à la valeur actualisée de l'ensemble des avantages participants approuvés¹⁸⁸. L'ordonnance prévoyait également que certains bénéficiaires¹⁸⁹, dont les appelants, recevraient des sommes tirées de la part des biens de la FSBE attribuée à l'avantage participant approuvé les concernant¹⁹⁰.

¹⁸⁵ Évaluation des obligations relatives aux avantages non liés à la pension faite par Mercer, dans sa version du 31 décembre 2010, annexe C du cinquante-et-unième rapport du contrôleur, 27 août 2010 (le « rapport d'évaluation de Mercer »), RCD, onglet 14.

¹⁸⁶ Ordonnance d'approbation du règlement, RCD, onglet 10; ordonnance de répartition de la FSBE de la Cour supérieure de justice de l'Ontario datée du 9 novembre 2010 (l'« ordonnance de répartition de la FSBE »), RCD, onglet 17, page 3, alinéa 3b); *Networks Limited (Re)*, 2010 ONCA 402 (refus de l'autorisation d'appel), RCD, onglet 11.

¹⁸⁷ Les avantages participants approuvés sont : (i) l'assurance-vie des retraités; (ii) le revenu au titre de l'ILD; (iii) l'assurance-vie au titre de l'ILD; (iv) la prestation d'assurance-vie facultative au titre de l'ILD; (v) les ATS en salaire; et (vi) les PS en salaire; voir l'ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, page 3, alinéa 3b).

¹⁸⁸ Ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, page 3, alinéa 3b); rapport d'évaluation de Mercer, RCD, onglet 14.

¹⁸⁹ Les bénéficiaires sont : (i) les retraités pour l'assurance-vie des retraités (Ellis), (ii) les bénéficiaires de l'ILD pour le revenu au titre de l'ILD et de l'assurance-vie au titre de l'ILD (Kennedy), (iii) les bénéficiaires de l'ILD au titre de l'assurance-vie facultative, (iv) les bénéficiaires d'ATS (McCann) et les bénéficiaires de PS (Scott); voir l'ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, page 3, alinéa 3c).

¹⁹⁰ Ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, page 3, alinéa 3c).

19. La distribution des biens de la FSBE devait être effectuée par le fiduciaire (ou un mandataire du fiduciaire ou de Nortel) en faveur des particuliers y ayant droit, en application de l'ordonnance de répartition de la FSBE¹⁹¹.
20. La distribution des biens de la FSBE, en conformité avec l'ordonnance de répartition de la FSE, a commencé en 2011, conformément à différentes ordonnances de distribution provisoires rendues par la Cour supérieure en 2011¹⁹². Les appelants ont tous reçu des sommes de la distribution, lesquelles sont présentées plus loin.
21. La date de l'avis de cessation de la FSBE à toutes fins émis en application de la convention de fiducie était réputée être le 31 décembre 2010 aux termes de l'ordonnance de répartition de la FSBE¹⁹³.
22. Par ordonnance datée du 19 novembre 2013, la Cour supérieure a aussi ordonné que, [TRADUCTION] « dès la publication de l'avis de déclaration d'une distribution sur le site Web du contrôleur et l'achèvement de la distribution de la FSBE conformément à la présente ordonnance, la FSBE sera automatiquement liquidée »¹⁹⁴. En août 2016, la distribution des biens de la FSBE n'est toujours pas terminée.

II. RÉCLAMATIONS AU TITRE DE LA RÉMUNÉRATION CONTRE LES BIENS DE NORTEL

23. Aux termes de la convention de règlement, les appelants ont convenu, en ce qui concerne les réclamations liées à la FSBE, de ne pas faire valoir, affirmer ou prétendre que les réclamations liées à la FSBE ont droit à un traitement prioritaire ou préférentiel par

¹⁹¹ Ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, page 4, paragraphe 5.

¹⁹² Ordonnance de distribution provisoire de la FSBE rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 15 décembre 2010, RCD, onglet 19; ordonnance de distribution provisoire de la FSBE de mai et de juin rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 3 mai 2011, RCD, onglet 20; troisième ordonnance de distribution provisoire de la FSBE rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 21 juin 2011, RCD, onglet 21; quatrième ordonnance de distribution provisoire de la FSBE rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 23 août 2011, RCD, onglet 22; cinquième ordonnance de distribution provisoire de la FSBE rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 8 novembre 2011, RCD, onglet 23; quatre-vingt-dix-neuvième rapport du contrôleur, RCD, onglet 27, paragraphe 17.

¹⁹³ Ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, paragraphe 4.

¹⁹⁴ Cour supérieure de justice de l'Ontario, Ordonnance de déclaration d'une distribution – FSBE, 19 novembre 2013, RCD, onglet 28, page 5, paragraphe 14.

rapport aux réclamations ordinaires non garanties et ils reconnaissent que les réclamations liées à la FSBE contre Nortel, dans la mesure où elles sont autorisées, ont le même rang que les réclamations des créanciers ordinaires non garantis de Nortel¹⁹⁵. Le montant des paiements provenant des biens de Nortel que recevront les appelants à la suite de leurs réclamations reste à déterminer¹⁹⁶.

24. Le montant total des réclamations de chaque appelant au titre de la valeur actualisée au 31 décembre 2010 de toutes les réclamations liées à des avantages a été déterminé par Mercer, conformément à la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération approuvée par la Cour supérieure par l'ordonnance du 6 octobre 2011, et la procédure pour présenter les réclamations a été établie dans l'ordonnance datée du 6 octobre 2011¹⁹⁷. Les sommes en cause sont les suivantes :

Appelant	Valeur de la réclamation liée à des avantages au 31 décembre 2010	Paiement proportionnel de 2011 de la FSBE
Mary Ellis	6 855 \$ ¹⁹⁸	1 371 \$
Susan Kennedy	29 394 \$ ¹⁹⁹	9 011 \$
James Scott	124 345 \$ ²⁰⁰	8 526 \$

¹⁹⁵ Convention de règlement, RCD, onglet 9, article II, paragraphe 2.

¹⁹⁶ Ordonnance sur la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 6 octobre 2011 (l'« ordonnance sur la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération »), RCD, onglet 25; ordonnance sur la procédure de présentation des réclamations au titre de la rémunération rendue par la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 6 octobre 2011 (l'« ordonnance sur la procédure de présentation des réclamations au titre de la rémunération »), RCD, onglet 26; état de la répartition estimée de la bénéficiaire Mary Ellis, RCD, onglet 37; état de la répartition estimée de la bénéficiaire Susan Kennedy, RCD, onglet 42; état de la répartition estimée du bénéficiaire James Scott, RCD, onglet 48; état de la répartition estimée de la bénéficiaire Ann McCann, RCD, onglet 55.

¹⁹⁷ Ordonnance sur la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération, RCD, onglet 25; ordonnance sur la procédure de présentation des réclamations au titre de la rémunération, RCD, onglet 26.

¹⁹⁸ Trousse de déclaration des renseignements de Mary Ellis dans la procédure de Nortel Canada sous le régime de la LACC (la « trousse de renseignements de Mary Ellis »), RCD, onglet 35, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1 de 2.

¹⁹⁹ Trousse de déclaration des renseignements de Susan Kennedy dans la procédure de Nortel Canada sous le régime de la LACC (la « trousse de renseignements de Susan Kennedy »), RCD, onglet 41, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1 de 2.

Appelant	Valeur de la réclamation liée à des avantages au 31 décembre 2010	Paiement proportionnel de 2011 de la FSBE
Ann McCann	24 644 \$ ²⁰¹	6 152 \$

25. Les appelants ont reçu des feuillets T4A relativement aux paiements proportionnels qu'ils ont reçus en 2011 et ont inclus ces sommes dans le calcul de leurs revenus imposables pour l'année. La ministre a établi les cotisations des appelants en fonction des sommes indiquées dans le feuillet T4A des appelants, conformément aux déclarations produites. Les appelants ont subséquemment produit un avis d'opposition à l'égard des cotisations d'impôt et, finalement, ont interjeté appel auprès de la Cour.

III. LES APPELS

26. Quatre types d'avantages sont concernés dans les présents appels :

Appelant	Avantage
Mary Ellis	Assurance-vie des retraités
Susan Kennedy	Assurance-vie au titre de l'invalidité de longue durée
James Scott	Prestations de survivant
Ann McCann	Allocation de transition au survivant

²⁰⁰ Trousse de déclaration des renseignements de James Scott dans la procédure de Nortel Canada sous le régime de la LACC (la « trousse de renseignements de James Scott »), RCD, onglet 47, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1 de 2.

²⁰¹ Trousse de déclaration des renseignements d'Ann McCann dans la procédure de Nortel Canada sous le régime de la LACC (la « trousse de renseignements d'Ann McCann »), RCD, onglet 53, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1 de 2.

A. Mary Ellis – Assurance-vie des retraités

27. Mary Ellis est une employée à la retraite de Nortel qui jouissait du droit acquis de toucher, de son vivant, un avantage lié à l'assurance-vie au titre du régime d'assurance-vie collective temporaire de Nortel (le « régime d'assurance-vie collective ») en raison de son emploi chez Nortel.
28. M^{me} Ellis était une bénéficiaire de la FSBE et a eu droit à une part de la distribution de la FSBE conformément à l'ordonnance de répartition de la FSBE²⁰².
29. Les modalités du régime d'assurance-vie collective sont énoncées dans différentes polices d'assurance (collectivement appelées les « polices d'assurance »)²⁰³ et les différentes brochures sur les avantages des employés ou des retraités fournis aux employés et aux retraités de Nortel (collectivement appelés les « brochures sur les avantages »)²⁰⁴.

²⁰² Approbation de la distribution de la FSBE, RCD, onglet 16, paragraphes 89 et 114 à 116.

²⁰³ Police n° 13900, contrat d'assurance entre La Mutuelle du Canada, Compagnie d'Assurance sur la Vie et Northern Telecom Limitée concernant la police collective n° 13900, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1999 (la « police n° 13900 »), RCD, onglet 67; aperçu – police n° 14900, contrat d'assurance entre Clarica, compagnie d'assurance sur la vie et Northern Telecom Limitée concernant la police collective n° 14900, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1998 (la « police n° 14900 »), RCD, onglet 68; faits saillants de la réémission, contrat d'assurance entre Clarica, compagnie d'assurance sur la vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 14901, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2002 (la « police n° 14901 »), RCD, onglet 69; contrat de modification n° 11, contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 20531, en vigueur à compter du 1^{er} décembre 2004 (la « police n° 20531 »), RCD, onglet 70; contrat de modification n° 7, contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 20532, en vigueur à compter du 1^{er} mai 2005 (la « police n° 20532 »), RCD, onglet 71; réémission – contrat n° 9, contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 20533, en vigueur à compter du 1^{er} décembre 2004 (la « police n° 20533 »), RCD, onglet 72; réémission – contrat n° 4, contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 20534, en vigueur à compter du 1^{er} décembre 2004 (la « police n° 20534 »), RCD, onglet 73.

²⁰⁴ [TRADUCTION] « Guide de 2009 - aperçu de l'inscription », daté de 2008, RCD, onglet 59, page 16; [TRADUCTION] « Manuel de santé et des avantages collectifs de Nortel de 2009 », mis à jour le 1^{er} janvier 2009 (le « manuel des avantages de 2009 »), RCD, onglet 60, pages 53 à 60 et 64 et 65; [TRADUCTION] « Régime de soins de santé des pensionnés, programme traditionnel – employés bénéficiant de droits acquis », mis à jour au 1^{er} janvier 2006, RCD, onglet 61, pages 13 et 14; [TRADUCTION] « Régime de soins de santé des pensionnés, programme traditionnel – employés bénéficiant de droits acquis, Québec », mis à jour au 1^{er} janvier 2006, RCD, onglet 62, page 14; [TRADUCTION] « Prestations de soins de santé et d'assurance-vie des retraités, programme équilibré », mis à jour au 1^{er} janvier 2006, RCD, onglet 63, pages 3, 4 et 15; [TRADUCTION] « Prestations de soins de santé et d'assurance-vie des retraités, programme équilibré, Québec », mis à jour au 1^{er} janvier 2006,

30. Le produit de l'assurance-vie était payable au décès du retraité à son bénéficiaire désigné²⁰⁵. Le montant du produit payable au bénéficiaire au décès du retraité en application des polices d'assurance variait en fonction des gains du retraité pendant qu'il était employé actif de Nortel²⁰⁶. Dans le cas de M^{me} Ellis, le produit d'assurance qui aurait été payé à son bénéficiaire à son décès s'élevait à 17 000 \$²⁰⁷.
31. En application de la convention de règlement, M^{me} Ellis a continué à recevoir des prestations d'assurance-vie dont les primes ont été payées jusqu'au 31 décembre 2010. Nortel n'a payé aucune prestation d'assurance-vie pour toute période de couverture après le 31 décembre 2010²⁰⁸.
32. Selon l'estimation du contrôleur, la valeur actualisée de la réclamation de M^{me} Ellis en date du 31 décembre 2010 s'élève à 6 855 \$, selon la méthode qui a été utilisée par le contrôleur et dont ont convenu les parties au règlement pour l'évaluation des réclamations au titre de la rémunération contre les biens de Nortel dans le cadre des procédures sous le régime de la LACC (la « méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération »)²⁰⁹.
33. Conformément à l'ordonnance de répartition de la FSBE, M^{me} Ellis a reçu une somme forfaitaire de 1 371 \$ en 2011 de la FSBE. Cette somme a été calculée par application de la méthode de la FSBE²¹⁰.

RCD, onglet 64, pages 3, 4 et 16; [TRADUCTION] « Prestations de soins de santé et d'assurance-vie des retraités, programme traditionnel », mis à jour au 1^{er} janvier 2006, RCD, onglet 65, pages 3,4 et 18; [TRADUCTION] « Prestations de soins de santé et d'assurance-vie des retraités, programme traditionnel, Québec », mis à jour au 1^{er} janvier 2006, RCD, onglet 66, pages 3, 4 et 19.

²⁰⁵ Police n^o 20532, RCD, onglet 71, section G-1.

²⁰⁶ Police n^o 20532, RCD, onglet 71, annexe A-1.

²⁰⁷ Description du contrôleur de la méthode de distribution appliquée dans le cas de M^{me} Ellis, RCD, onglet 36, page 1.

²⁰⁸ Convention de règlement, RCD, onglet 9, section B, paragraphe 1.

²⁰⁹ Description du contrôleur de la méthode de distribution appliquée dans le cas de M^{me} Ellis, RCD, onglet 36, page 1; trousse de renseignements de Mary Ellis, RCD, onglet 35, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1.

²¹⁰ Convention de règlement, RCD, onglet 9, section C, paragraphe 2.

34. Le régime d'assurance-vie collective était muet en ce qui concerne les paiements devant être versés au retraité assuré et les sommes forfaitaires devant être versées au retraité ou à son bénéficiaire désigné, sauf pour ce qui est du produit d'assurance payable au bénéficiaire au décès du retraité²¹¹.
35. Avant le 31 décembre 2010, M^{me} Ellis incluait dans le calcul de ses revenus imposables, à titre d'avantage imposable, les prestations d'assurance-vie collective temporaire.
36. Le contrôleur a délivré des feuillets T4A pour les sommes forfaitaires provenant des biens de la FSBE qu'a reçues M^{me} Ellis et, dans sa déclaration de revenus, M^{me} Ellis a inclus ces sommes forfaitaires dans ses revenus imposables²¹². La cotisation de M^{me} Ellis a été établie conformément à la déclaration produite²¹³.
37. M^{me} Ellis a signifié un avis d'opposition pour 2011 afin de s'opposer à l'inclusion des sommes forfaitaires dans ses revenus imposables²¹⁴.

B. Susan Kennedy – Assurance-vie au titre de l'ILD

38. Susan Kennedy est une ancienne employée de Nortel qui recevait des prestations d'invalidité de longue durée (les « prestations d'ILD ») au titre du régime d'invalidité de longue durée de Nortel pour les employés à temps plein (le « régime d'ILD »).
39. En tant que bénéficiaire de prestations d'ILD, M^{me} Kennedy jouissait du droit acquis de toucher, le temps qu'elle recevait des prestations d'ILD, un avantage lié à l'assurance-vie jusqu'à l'âge de 65 ans au titre du régime d'assurance-vie collective en raison de son emploi chez Nortel (les « avantages liés à l'assurance-vie au titre de l'ILD ») et, après

²¹¹ Police n° 20532, RCD, onglet 71; et voir par exemple le manuel des avantages de 2009, RCD, onglet 60, page 53.

²¹² Feuillelet T4A de Mary Ellis, RCD, onglet 38, case 28.

²¹³ Avis de cotisation de Mary Ellis de 2011, daté du 5 avril 2012, RCD, onglet 39.

²¹⁴ Formulaire T400A – Avis d'opposition – *Loi de l'impôt sur le revenu* de Mary Ellis, Agence du revenu du Canada, daté du 10 octobre 2012, RCD, onglet 40.

l'âge de 65 ans, elle aurait eu droit, de son vivant, à l'avantage dans le cadre de l'assurance-vie des retraités en vertu du régime d'assurance-vie collective²¹⁵.

40. M^{me} Kennedy était une bénéficiaire de la FSBE au titre de la convention de fiducie et a eu droit à une part de la distribution de la FSBE conformément à l'ordonnance de répartition de la FSBE.
41. Les modalités de l'avantage lié à l'assurance-vie au titre de l'ILD sont établies dans les mêmes polices d'assurance et manuels des employés que l'avantage lié à l'assurance-vie des retraités en cause dans l'appel de M^{me} Ellis.
42. Le produit d'assurance-vie était payable au décès de l'employé en ILD à son bénéficiaire désigné et variait en fonction des gains de l'employé en ILD pendant qu'il était un employé actif de Nortel²¹⁶. Dans le cas de M^{me} Kennedy, le produit d'assurance qui aurait été versé à son bénéficiaire à son décès se serait élevé à 62 000 \$ pour l'assurance-vie de base et à 186 000 \$ pour l'assurance-vie facultative²¹⁷.
43. En application de la convention de règlement, M^{me} Kennedy a continué à toucher son avantage lié à l'assurance-vie, à savoir que les primes ont été payées, jusqu'au 31 décembre 2010. Nortel n'a payé aucune prime d'assurance-vie pour toute période de couverture après le 31 décembre 2010²¹⁸.
44. Selon l'estimation du contrôleur, la valeur actualisée de la réclamation de M^{me} Kennedy en date du 31 décembre 2010 s'élevait à 29 394 \$, d'après la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération²¹⁹.

²¹⁵ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, annexe A, section II – prestations d'invalidité de longue durée, page 7, paragraphe 3; cinquante-et-unième rapport du contrôleur, paragraphe 53, RCD, onglet 12; trousse de renseignements de Susan Kennedy, RCD, onglet 41, formulaire B – Formulaire de modification de vos renseignements personnels, page 1,1. 5.

²¹⁶ Police n° 20531, RCD, onglet 70, section G-1 et annexe B.

²¹⁷ Rapport d'évaluation de Mercer, RCD, onglet 14, page 1.

²¹⁸ Convention de règlement, RCD, onglet 9, section B, paragraphe 1.

²¹⁹ Trousse de renseignements de Susan Kennedy, RCD, onglet 41, formulaire A, page 1.

45. Conformément à l'ordonnance de répartition de la FSBE, M^{me} Kennedy a reçu des sommes forfaitaires de 7 281,88 \$ en septembre 2011 et de 1 730 \$ en décembre 2011 de la FSBE. Ces sommes ont été calculées conformément à la méthode de la FSBE²²⁰.
46. Le régime d'assurance-vie collective était muet sur les paiements devant être versés aux employés en ILD et les sommes forfaitaires devant être versées à l'employé en ILD ou à son bénéficiaire désigné, sauf pour ce qui est du produit d'assurance payable au bénéficiaire au décès de l'employé en ILD²²¹.
47. Avant le 31 décembre 2010, M^{me} Kennedy incluait dans le calcul de ses revenus imposables, à titre d'avantage imposable, les avantages liés à l'assurance-vie collective temporaire.
48. Le contrôleur a délivré des feuillets T4A pour les sommes forfaitaires provenant des biens de la FSBE qu'a reçues M^{me} Kennedy, et, dans sa déclaration de revenus, M^{me} Kennedy a inclus ces sommes forfaitaires dans le calcul de ses revenus imposables²²². La cotisation de M^{me} Kennedy a été établie conformément à la déclaration produite.
49. M^{me} Kennedy a signifié un avis d'opposition pour 2011 afin de s'opposer à l'inclusion des sommes forfaitaires dans ses revenus imposables²²³.

C. James Scott – Prestations de survivant d'un membre de la direction

²²⁰ Voir l'ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, paragraphe 4; trousse de renseignements de Susan Kennedy, RCD, onglet 41, formulaire A, page 1; évaluation de Mercer des obligations relatives aux avantages non liés à la pension en date du 31 décembre 2010 aux fins de la liquidation de la fiducie de santé et de bien-être, préparé le 2 février 2016 (la « présentation générale de Mercer »), RCD, onglet 34; description du contrôleur de la méthode de distribution dans le cas de M^{me} Kennedy, RCD, onglet 43, page 1; feuillets T4A de Susan Kennedy, RCD, onglet 44, case 28.

²²¹ Voir par exemple le manuel des avantages de 2009, RCD, onglet 60, page 53; ordonnance d'approbation du règlement, RCD, onglet 10, paragraphes 10 et 11.

²²² Avis de cotisation de 2011 de Susan Kennedy, daté du 29 mai 2012, RCD, onglet 45.

²²³ Formulaire T400A – Avis d'opposition – *Loi de l'impôt sur le revenu* de Susan Kennedy, Agence du revenu du Canada, daté du 5 novembre 2012, RCD, onglet 46.

50. James Scott est le conjoint d'une ancienne employée de Nortel et il jouissait du droit acquis de recevoir des prestations de survivant mensuelles (les « PS ») au titre du régime de prestations de survivant des membres de la direction (le « régime de PS ») en raison de l'emploi de sa conjointe chez Nortel.
51. Le régime de PS couvrait tous les employés actifs à temps plein non syndiqués de Nortel ayant qualité de membre de la direction ou de membre du personnel de soutien de la direction, dont la conjointe décédée de M. Scott²²⁴.
52. Les modalités du régime de PS sont établies dans les régimes à l'annexe A de la convention de fiducie²²⁵.
53. Le régime de PS fournissait aux survivants admissibles aux PS des prestations de revenu mensuelles, soit un pourcentage du salaire annuel de base de l'employé décédé, devant être versées tous les mois du vivant du conjoint survivant²²⁶.
54. M. Scott avait le droit de recevoir des paiements mensuels de 871,46 \$ au titre des PS au décès de sa conjointe et par la suite, en reconnaissance des services rendus par cette dernière dans son emploi chez Nortel²²⁷.
55. En application de la convention de règlement, M. Scott a continué à recevoir des PS mensuelles jusqu'au 31 décembre 2010. Nortel n'a versé aucunes PS pour toute période de couverture après le 31 décembre 2010²²⁸.

²²⁴ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, annexe A, page 1, section sur la portée de l'annexe, paragraphe 1, et section sur les définitions, alinéa 2e).

²²⁵ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, annexe A, page 1, section sur la portée de l'annexe, paragraphe 1, et section sur les définitions, alinéa 2e).

²²⁶ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, annexe A, page 3, section sur les prestations de survivant, paragraphe 2 et pages 4 et 5, paragraphes 2 et 3.

²²⁷ Rapport d'évaluation de Mercer, RCD, onglet 14, page 2; trousse de renseignements de James Scott, RCD, onglet 47, formulaire B – Formulaire de modification de vos renseignements personnels, page 1.

²²⁸ Convention de règlement, RCD, onglet 9, section B, paragraphe 1.

56. Conformément à l'ordonnance de répartition de la FSBE, M. Scott a reçu des sommes forfaitaires de 724,18 \$ en janvier 2011, de 482,79 \$ en mai 2011 et de 7 319,20 \$ en juillet 2011. Ces sommes ont été calculées conformément à la méthode de la FSBE²²⁹.
57. Selon l'estimation de Mercer, la valeur actualisée de la réclamation de M. Scott en date du 31 décembre 2010 s'élevait à 124 345 \$, d'après la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération²³⁰.
58. Le régime de PS était muet en ce qui concerne les sommes forfaitaires devant être versées aux survivants admissibles, sauf en ce qui concerne les sommes forfaitaires lorsqu'un employé de Nortel décède des suites d'un accident de travail, ce qui n'est pas le cas dans les présents appels²³¹.
59. Avant le 31 décembre 2010, M. Scott incluait dans le calcul de ses revenus imposables, à titre de prestation consécutive au décès, les PS qu'il recevait mensuellement.
60. Le contrôleur a délivré des feuillets T4A pour les sommes forfaitaires versées à M. Scott et ce dernier a inclus ces sommes dans sa déclaration de revenus²³². La cotisation de M. Scott a été établie conformément à la déclaration produite²³³.
61. M. Scott a signifié un avis d'opposition pour 2011 afin de s'opposer à l'inclusion des sommes forfaitaires dans ses revenus imposables²³⁴.

²²⁹ Voir l'ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 16, paragraphe 4; description du contrôleur de la méthode de distribution dans le cas de M. Scott, RCD, onglet 49, page 1; présentation générale de Mercer, RCD, onglet 34; feuillets T4A de James Scott, RCD, onglet 51, case 28.

²³⁰ Trousse de renseignements de James Scott, RCD, onglet 47, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1.

²³¹ Convention de fiducie, RCD, onglet 30, annexe A, section sur les prestations de survivant, pages 3 et 4, alinéa 1c) et paragraphe 2.

²³² Feuillet T4A de James Scott, 2011, RCD, onglet 50, case 28.

²³³ Avis de cotisation de James Scott, daté du 22 mai 2012, RCD, onglet 51.

²³⁴ Formulaire T400A – Avis d'opposition – *Loi de l'impôt sur le revenu* de James Scott, Agence du revenu du Canada, daté du 15 octobre 2012, RCD, onglet 52.

D. Ann McCann – Allocations de transition au survivant d'un employé syndiqué

62. Ann McCann est la conjointe d'un employé syndiqué décédé de Nortel. Elle jouissait du droit acquis de recevoir des allocations de transition au survivant mensuelles au titre du régime d'allocations de transition au survivant d'un employé syndiqué (le « régime d'ATS »), en raison de l'emploi de son conjoint chez Nortel.
63. M^{me} McCann était une bénéficiaire de la FSBE et a eu droit à une part de la distribution de la FSBE conformément à l'ordonnance de répartition de la FSBE.
64. Le régime d'ATS couvrait tous les employés syndiqués actifs de Nortel au titre de différentes conventions collectives conclues avec des différents syndicats (collectivement appelées les « conventions collectives »), lesquelles prévoyaient des ATS pour les employés couverts par les conventions collectives applicables, notamment le conjoint décédé de M^{me} McCann²³⁵.
65. Les modalités du régime d'ATS sont établies dans les différentes polices d'assurance (collectivement appelées les « polices d'assurance ATS ») et les brochures sur les avantages²³⁶.

²³⁵ Voir par exemple le contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 25654, annexe C-2, en vigueur à compter du 1^{er} juillet 1979 (la « police n° 25654 – annexe C-2 »), RCD, onglet 75, page E-1 ([TRADUCTION] « Le présent régime est en vigueur [...] pour les employés rémunérés à l'heure et les salariés de Nortel Networks Limitée qui sont membres de l'unité de négociation représentée par C.E.EP. sections locales 4 et 9. »).

²³⁶ Voir le contrat d'assurance entre Clarica Heritage et Northern Telecom Canada limitée concernant la police collective n° 90002, annexe C-7, en vigueur à compter du 22 novembre 1979 (la « police n° 90002 »), RCD, onglet 74, section sur le régime d'allocations de transition au survivant, pages E-1 à E-5; police n° 25654 – annexe C-2, RCD, onglet 75, section sur le régime d'allocations de transition au survivant, pages E-1 à E-8; contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 25654, annexe C-7, en vigueur à compter du 1^{er} juillet 1979 (la « police n° 25654 – annexe C-7 »), RCD, onglet 76, section sur le régime d'allocations de transition au survivant, pages E-1 à E-5; contrat d'assurance entre Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie et Nortel Networks Limitée concernant la police collective n° 25654, annexe C-3, en vigueur à compter du 1^{er} juillet 1979 (la « police n° 25654 – annexe C-3 »), RCD, onglet 77, section sur le régime d'allocations de transition au survivant, pages F-1 à F-5; manuel des avantages de 2009, RCD, onglet 61, page 68.

66. Le régime d'ATS prévoyait des prestations semblables à celles du régime de PS visé dans l'appel de M. Scott décrit ci-dessus. Au décès de l'ancien employé, des prestations de revenu mensuelles étaient versées au survivant admissible²³⁷.
67. M^{me} McCann avait le droit de recevoir des ATS mensuelles de 725 \$ au décès de son conjoint et par la suite, en reconnaissance des services rendus par celui-ci dans son emploi chez Nortel, pendant une période fixe de cinq ans qui aurait pris fin le 31 décembre 2013²³⁸.
68. En application de la convention de règlement, M^{me} McCann a continué de recevoir des ATS mensuelles jusqu'au 31 décembre 2010. Nortel n'a versé aucune ATS pour toute période de couverture après le 31 décembre 2010²³⁹.
69. Selon l'estimation du contrôleur, la valeur actualisée des ATS de M^{me} McCann en date du 31 décembre 2010 s'élevait à 24 644 \$, d'après la méthode de calcul des réclamations au titre de la rémunération²⁴⁰.
70. En application de l'ordonnance de répartition de la FSBE, M^{me} McCann a reçu des sommes forfaitaires de 2 175 \$ en janvier 2011, de 285,97 \$ en mai 2011 et de 3 691,45 \$ en juillet 2011. Ces sommes ont été calculées conformément à la méthode de la FSBE²⁴¹.
71. Le régime d'ATS était muet en ce qui concerne les sommes forfaitaires devant être versées aux survivants admissibles aux ATS, sauf pour ce qui est des sommes forfaitaires versées lorsqu'un employé de Nortel décède des suites d'un accident de travail, ce qui n'est pas le cas dans les présents appels²⁴².

²³⁷ Voir par exemple la police n° 25654 – annexe C-2, RCD, onglet 75, page E-7.

²³⁸ Rapport d'évaluation de Mercer, RCD, onglet 14, page 2.

²³⁹ Convention de règlement, RCD, onglet 9, section B, paragraphe 1.

²⁴⁰ Trousse de renseignements d'Ann McCann, RCD, onglet 53, formulaire A – Montant de votre réclamation au titre de la rémunération, page 1.

²⁴¹ Voir l'ordonnance de répartition de la FSBE, RCD, onglet 17, paragraphe 4; description du contrôleur de la méthode de distribution dans le cas de M^{me} McCann, RCD, onglet 55, page 1; présentation générale de Mercer, RCD, onglet 34; feuillet T4A d'Ann McCann, RCD, onglet 56, case 28.

²⁴² Voir par exemple la police n° 25654 – annexe C-2, RCD, onglet 75, page E-1 (définition de [TRADUCTION] « prestation forfaitaire »).

72. Avant le 31 décembre 2010, M^{me} McCann incluait dans le calcul de ses revenus imposables, à titre de prestation consécutive au décès, les versements mensuels au titre des ATS qu'elle recevait.
73. En ce qui concerne les sommes forfaitaires reçues par M^{me} McCann, le contrôleur a délivré des feuillets T4A et M^{me} McCann a produit sa déclaration de revenus en incluant dans le calcul de ses revenus imposables les sommes forfaitaires reçues de la FSBE. La cotisation de M^{me} McCann a été établie conformément à la déclaration produite²⁴³.
74. M^{me} McCann a signifié un avis d'opposition pour 2011 afin de s'opposer à l'inclusion des sommes forfaitaires dans ses revenus imposables²⁴⁴.

SIGNÉ à Toronto (Ontario), ce 23^e jour d'août 2016.

William F. Pentney, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Avocat de l'intimée

Par : Bobby J. Sood et Rita Araujo
MINISTÈRE DE LA JUSTICE
Bureau régional de l'Ontario
Services du droit fiscal
Édifice Exchange Tower
130, rue King Ouest
Bureau 3400, C.P. 36
Toronto (Ontario) M5X 1K6

Avocat de l'intimée

SIGNÉ à Toronto (Ontario), ce ____^e jour d'août 2016.

²⁴³ Avis de cotisation d'Ann McCann, daté du 7 juin 2012, RCD, onglet 57.

²⁴⁴ Formulaire T400A – Avis d'opposition – *Loi de l'impôt sur le revenu* d'Ann McCann, Agence du revenu du Canada, daté du 22 octobre 2012, RCD, onglet 58.

Mark Zigler et Roberto Tomassini

KOSKIE MINSKY LLP

20, rue Queen Ouest, bureau 900

Toronto (Ontario) M5H 3R3

Avocats des appelants

RÉFÉRENCE : 2017 CCI 224

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2014-3260(IT)G, 2014-3263(IT)G, 2014-3265(IT)G et 2014-3266(IT)G

INTITULÉ : JAMES SCOTT ET SA MAJESTÉ LA REINE, SUSAN KENNEDY ET SA MAJESTÉ LA REINE, MARY ELLIS ET SA MAJESTÉ LA REINE, ANN MCCANN ET SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATES DE L'AUDIENCE : Le 25 août 2016 et le 5 octobre 2016

DATES DE DÉPÔT DES OBSERVATIONS : Le 24 août 2016 (appelants et intimée)
Le 5 octobre 2016 (appelants)
Le 4 novembre 2016 (intimée)
Le 24 novembre 2016 (réponse des appelants)

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

DATE DU JUGEMENT : Le 9 novembre 2017

COMPARUTIONS :

Avocats des appelants : M^e Mark Zigler,
M^e Roberto Tomassini,
M^e Brianna Sims

Avocats de l'intimée : M^e Bobby Sood, M^e Rita Araujo

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom : M^e Mark Zigler, M^e Roberto Tomassini,
M^e Brianna Sims

Cabinet :

Koskie Minsky LLP

Pour l'intimée :

Nathalie G. Drouin
Sous-procureure général du Canada
Ottawa, Canada