

Dossier : 2006-872(EI)

ENTRE :

JEAN GUYARD,

appelant,

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL,

intimé.

Appel entendu le 7 février 2007, à Québec (Québec)

Devant : L'honorable juge François Angers

Comparutions :

Pour l'appelant : l'appelant lui-même

Avocat de l'intimé : M^c Benoit Mandeville

JUGEMENT

L'appel interjeté en vertu de la *Loi sur l'assurance-emploi* est accueilli et la décision du ministre du Revenu national est modifiée en tenant compte du fait que le travail exécuté par l'appelant n'était pas un travail assurable, selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de mai 2007.

“François Angers”

Juge Angers

Référence : 2007CCI231

Date : 20070523

Dossier : 2006-872(EI)

ENTRE :

JEAN GUYARD,

appelant,

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL,

intimé.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Angers

[1] Le présent appel est interjeté à l'encontre d'une décision du ministre du Revenu national (le « ministre ») selon laquelle l'emploi qu'exerçait l'appelant auprès du Comité de transition de l'agglomération de Québec (le « Comité ») était un emploi assurable selon la *Loi sur l'assurance-emploi* (la « Loi »). Cette décision, visant les années d'imposition 2004 et 2005, est fondée sur la thèse que l'appelant était titulaire, auprès du Comité, d'une fonction ou d'une charge au sens du paragraphe 6(f) du *Règlement sur l'assurance-emploi* (le « Règlement ») et au sens du paragraphe 2(1) du *Régime de pensions du Canada* (le « Régime »).

[2] Les cotisations d'assurance-emploi en cause sont les suivantes :

Année	Cotisations A-E	Pénalité	Intérêts	Total
2004	9 883,27 \$	938,32 \$	202,01 \$	11 023,60 \$
2005	6 824,90 \$	632,49 \$	63,89 \$	7 521,28 \$

[3] Le Comité a été constitué par le Ministre des Affaires municipales, du Sport et du Loisir du Québec en vertu de la *Loi* concernant la consultation des citoyens sur la réorganisation territoriale de certaines municipalités. Le Comité est une personne morale et un mandataire du gouvernement du Québec. L'appelant a été nommé par décret membre de ce comité le 20 juin 2004. Le Comité devait voir à

la défusion de la ville de l'Ancienne Lorette et de la ville de St-Augustin et avait pour tâche de faciliter le partage des ressources humaines, financières et matérielles des administrations municipales successives. À l'intérieur du Comité, l'appelant s'occupait du volet informatique et des immeubles.

[4] L'appelant a signé une entente prévoyant les modalités de sa désignation qui sont les suivantes:

Rémunération et autres conditions de travail de M. Jean Guyard pour agir à titre de membre d'un comité de transition dans le cadre de la réorganisation territoriale de certaines municipalités.

1. Objet

Agir en tant que membre du comité de transition de la Ville de Québec, ci-après appelé le comité, constitué en vertu de la Loi concernant la consultation des citoyens sur la réorganisation territoriale de certaines municipalités (2000, chapitre 14), et ce, sous la responsabilité du président du comité.

2. Durée

Les fonctions de M. Jean Guyard à titre de membre du comité débutent le 21 juin 2004 pour se terminer à la date de la dissolution du comité, sous réserve des dispositions de l'article 6.

3. Honoraires

À compter de la date du début de l'exercice de ses fonctions, M. Jean Guyard reçoit des honoraires de 678 \$ par jour travaillé pour un minimum de 8 heures d'ouvrage par jour et un maximum de 261 jours par année, et ce, sur présentation de comptes d'honoraires. Ces honoraires correspondent à ceux devant être octroyés à M. Jean Guyard à titre de membre du comité, desquels a été déduit l'équivalent de la moitié de la rente de retraite qu'il reçoit actuellement pour ses années de service dans le secteur public québécois.

Ce taux de rémunération inclut toute majoration pour compenser l'absence d'avantages sociaux (vacances, journées de maladie, congés divers, contributions de l'employeur au chapitre des avantages sociaux et autres avantages sociaux)

4. Frais

4.1 Frais de voyage et de séjour

Pour les frais de voyage et de séjour occasionnés par l'exercice de ses fonctions, M. Jean Guyard sera remboursé par le comité conformément aux règles applicables aux membres d'organismes et arrêtées par le gouvernement par le décret numéro 2500-83 du 30 novembre 1983 compte tenu des modifications qui y ont ou qui pourront y être apportées.

4.2 Frais de représentation

M. Jean Guyard a droit, sur présentation de pièces justificatives, au remboursement par le comité de dépenses occasionnées par l'exercice de ses fonctions jusqu'à concurrence d'un montant de 2 415 \$ conformément aux règles applicables aux dirigeants d'organismes et arrêtées par le gouvernement par le décret numéro 1308-80 du 28 avril 1980, compte tenu des modifications qui y sont ou qui pourront y être apportées.

5. Éthique et déontologie

M. Jean Guyard est tenu de respecter les normes d'éthique et de déontologie des administrateurs publics édictées par le Règlement sur l'éthique et la déontologie des administrateurs publics annexé au décret numéro 924-98 du 17 juin 1998, compte tenu des modifications qui y ont ou qui pourront y être apportées.

6. Terminaison

Le présent engagement prend fin à la date stipulée à l'article 2, sous réserve toutefois des dispositions qui suivent

6.1 Démission

M. Jean Guyard peut démissionner de son poste de membre du comité sans pénalité, après avoir donné un avis écrit d'un mois.

L'avis de démission doit être transmis au ministre des Affaires municipales, du Sport et du Loisir.

6.2 Destitution

M. Jean Guyard consent également à ce que le ministre révoque en tout temps le présent engagement, sans préavis ni indemnité, pour raisons de malversation, maladministration, faute lourde ou motif de même gravité, la preuve étant à la charge du gouvernement.

Le présent engagement peut également être résilié par le ministre en tout temps pour violation des normes d'éthique et de déontologie conformément au règlement mentionné à l'article 5.

7. Toute entente verbale non incluse au présent document est nulle.

[5] Le Comité avait des bureaux à Ste-Foy, mais les membres pouvaient travailler à domicile. Chacun pouvait déterminer ses journées de travail. Il est admis que la prestation de travail de l'appelant et des autres membres était effectuée en vertu d'un contrat d'entreprise.

[6] La question en litige est donc de savoir si l'appelant occupait un emploi assurable au sens de la *Loi* ou, plus précisément, si l'appelant était titulaire d'une fonction ou d'une charge au sens du paragraphe 6 f) du Règlement et du paragraphe 2(1) du Régime.

[7] L'appelant soutient que, puisqu'il n'y a pas de relation employeur-employé entre lui et le Comité, il ne s'agit pas d'un emploi assurable aux fins de la *Loi*. À l'appui de cette prétention, il cite un passage de la lettre que lui a fait parvenir la chef d'équipe aux appels de l'assurance-emploi et du Régime de pensions du Canada où il est écrit que son emploi ne respecte pas les exigences d'un contrat de louage de services puisqu'il n'y avait pas de relation employeur-employé. Il ajoute également que, puisqu'il percevait régulièrement la TPS et la TVQ sur ses honoraires et qu'il effectuait d'autres tâches pour différents organismes durant son mandat, il n'occupait pas un emploi, mais était plutôt un travailleur autonome.

[8] Cependant, il faut aussi noter que, dans la même lettre du chef d'équipe à l'appelant, cette dernière précise que son emploi était un emploi assurable, car l'appelant était titulaire d'une fonction ou d'une charge pour le Comité.

[9] De son côté, l'intimé plaide la position prise par la chef d'équipe au motif que les trois conditions prescrites par les dispositions du Règlement et du Régime sont présentes. Ces trois conditions sont les suivantes :

- (1) Il faut que le poste qu'occupe un particulier lui donne droit à un traitement ou une rémunération déterminée et constatable;
- (2) Il faut que la charge soit exercée auprès d'une personne morale mandataire d'une province (ce qui est admis);
- (3) Il faut que ce soit une province dont le gouvernement a convenu de faire assurer tous les employés.

[10] Il soutient donc que la rémunération de l'appelant était « déterminée ou constatable » au motif que l'appelant avait le loisir de déterminer les jours qu'il travaillait en autant qu'il travaille au moins 8 heures par jour selon le *per diem* établi. Au sujet de la troisième condition, l'intimé explique que l'existence d'une entente formelle pour chaque emploi n'est pas nécessaire et il soutient qu'une telle entente peut être implicite. Il ajoute qu'il serait démesuré d'exiger, à chaque fois que le gouvernement d'une province ou un de ses mandataires se trouve dans une situation où ses membres occupent une charge ou une fonction, qu'une entente soit négociée puisque de toute façon, selon l'intimé, la *Loi* n'exige aucune entente de la sorte.

[11] Le point de départ se trouve à l'alinéa 5(2)c) de la *Loi* qui prévoit que l'emploi exercé au Canada et relevant de Sa Majesté du Chef d'une province n'est pas un emploi assurable. Cela étant dit, la *Loi* prévoit des exceptions qui permettent d'inclure dans la catégorie des emplois assurables certains emplois prévus par règlement pris en application des paragraphes 5(4) et 5(5) de la *Loi*.

[12] Les exceptions pertinentes au présent litige se trouvent aux alinéas 5(4)d) et g) qui se lisent comme suit :

- (4) **Règlements élargissant la catégorie des emplois assurables** – La Commission peut, avec l'agrément du gouverneur en conseil, prendre des règlements en vue d'inclure dans les emplois assurables :
 - d) l'emploi exercé au Canada au service de Sa Majesté du chef d'une province, si le gouvernement de cette province convient de renoncer à l'exclusion et de faire assurer tous ses employés exerçant un tel emploi;
 - g) l'occupation d'une fonction ou charge au sens du paragraphe 2(1) du *Régime de pensions du Canada*.

[13] L'alinéa 5(4)g) prévoit donc que la Commission peut prendre des règlements pour inclure dans la catégorie « emploi assurable » une fonction ou charge au sens du paragraphe 2(1) du Régime qui définit fonction ou charge comme suit :

« fonction » ou « charge » Le poste qu'occupe un particulier, lui donnant droit à un traitement ou à une rémunération déterminée ou constatable. Sont visés par la présente définition une charge judiciaire, la charge de ministre, de lieutenant-gouverneur, de membre du Sénat ou de la Chambre des communes, de membre d'une assemblée législative ou d'un conseil législatif ou exécutif et toute autre charge dont le titulaire est élu par vote populaire ou est élu ou nommé à

titre de représentant, y compris le poste d'administrateur de personne morale; « fonctionnaire » s'entend d'une personne détenant une telle fonction ou charge.

[14] Le règlement en vertu de la *Loi* prévoit donc l'inclusion d'une fonction ou d'une charge dans les emplois assurables. Les dispositions du règlement qui sont pertinentes se trouvent aux paragraphes 2(1) et 2(2) et aux sous-alinéas 6 f)(ii) et 6 f)(iii) et se lisent comme suit :

Art. 2

(1) L'emploi exercé au Canada au service de Sa Majesté du chef d'une province qui, sans l'exclusion prévue à l'alinéa 5(2)c) de la *Loi*, serait un emploi assurable est inclus dans les emplois assurables si le gouvernement de cette province conclut avec la Commission un accord par lequel il convient de renoncer à l'exclusion et de faire assurer tous ses employés exerçant un tel emploi.

(2) Il demeure entendu, pour l'application du paragraphe (1), que les emplois exercés au Canada au service de Sa Majesté du chef d'une province comprennent exclusivement les emplois exercés au Canada par les employés nommés et rétribués en application de la loi régissant l'administration publique de cette province ou qui exercent au Canada un emploi au service d'une personne morale, d'une commission ou de tout autre organisme qui est mandataire de Sa Majesté du chef de la province.

Art. 6

Sont inclus dans les emplois assurables, s'ils ne sont pas des emplois exclus conformément aux dispositions du présent règlement, les emplois suivants :

f) l'emploi exercé par une personne qui est titulaire d'une fonction ou d'une charge au sens du paragraphe 2(1) du *Régime de pensions du Canada* dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

(ii) elle est nommée et rétribuée en application de la loi régissant l'administration publique d'une province dont le gouvernement a, conformément au paragraphe 2(1), convenu de faire assurer tous ses employés.

(iii) elle détient cette fonction ou cette charge auprès ou pour le compte d'une personne morale, d'une commission ou de tout autre organisme qui est mandataire de Sa Majesté du chef d'une province visée au sous-alinéa (ii),

[15] Et c'est de là que découlent les trois conditions auxquelles nous avons fait référence ci-haut. Il est admis, tel que mentionné déjà, que l'appelant est titulaire d'une fonction auprès d'une personne morale (le Comité de transition de la Ville de Québec) et que celle-ci est mandataire du gouvernement du Québec. D'ailleurs, la *Loi concernant la consultation des citoyens sur la réorganisation territoriale de certaines municipalités* l'a prévu à son article 52. Il faut donc analyser le sous-alinéa 6 f)(ii) et le paragraphe 2(1) du Régime afin de déterminer si l'appelant occupe une fonction lui donnant droit à une rémunération déterminée ou constatable et si le gouvernement du Québec a convenu avec la Commission de faire assurer tous les employés.

[16] Sur cette dernière condition, le juge Dussault, dans la décision *Payette c. Canada*, [2002] A.C.I. n° 386, a conclu que, puisqu'il était mention du mot « convenu » au sous-alinéa 6 f)(ii) et 2(1) du Règlement, cela présuppose un accord entre la Commission et le gouvernement provincial en vue de faire assurer ses employés, plus particulièrement un accord qui rendrait assurables les fonctions exercées dans l'instance en question. Il dit au paragraphe 33 :

33 Il est assez évident qu'un accord suppose une entente sur quelque chose entre deux ou plusieurs personnes. Un arrêté en conseil et un acte unilatéral qui ne répond pas à l'impératif minimal d'un accord entre deux gouvernements tel que requis par le paragraphe 2(1) du Règlement. À défaut de preuve qu'il y a eu un accord entre le gouvernement du Québec et la Commission sur l'assurance-emploi, aux termes duquel les appelant(e)s, membres du Comité de révision constitué par la Commission des services juridiques, seraient rendus assurables, j'estime que le sous-alinéa 6 f)(iii) du Règlement ne peut trouver application.

[17] Il est important de citer aussi les passages qui expliquent le cheminement suivi par le juge Dussault pour en arriver à cette conclusion. Je reproduis ici les paragraphes 27 et 28 :

27 Mais, il y a plus. Même si je tenais pour acquis que les membres du Comité de révision occupaient une charge au sens du paragraphe 2(1) du Régime de pensions du Canada, j'estime que le sous-alinéa 6 f)(iii) du Règlement ne peut être applicable en l'espèce. En effet, ce sous-alinéa 6 f)(iii) du Règlement exige que la fonction ou la charge soit « auprès ou pour le compte d'une personne morale, d'une commission ou de tout autre organisme qui est mandataire de Sa Majesté du chef d'une province visée au sous-alinéa (ii) ». Au sous-alinéa (ii) on se réfère à « une province dont le gouvernement a, conformément au paragraphe 2(1), convenu de faire assurer tous ses employés ». Le paragraphe 2(1) prévoit qu'un emploi autrement exclu à l'alinéa 5(2)c) de la Loi sera inclus dans les

emplois assurables « si le gouvernement de cette province conclut avec la Commission un accord par lequel il convient de renoncer à l'exclusion et de faire assurer tous ses employés exerçant un tel emploi ».

28 Au point de départ, on ne peut manquer de souligner que le texte du Règlement n'est pas un modèle de clarté. Malgré la définition du mot « emploi » au paragraphe 2(1) de la *Loi* comme étant « [l]e fait d'employer ou l'état d'employé » l'alinéa 6 f) du Règlement débute par les mots « ... l'emploi exercé par une personne qui est titulaire d'une fonction ou d'une charge au sens du paragraphe 2(1) du Régime de pensions du Canada... ». Ainsi, bien que le titulaire d'une charge ne soit pas un employé le texte nous amène à conclure qu'il exerce néanmoins un emploi. On peut d'ailleurs noter ici, comme l'a fait l'avocat de l'intimé, que le mot « emploi » a reçu une interprétation qui va au-delà du travail effectué en vertu d'un contrat de louage de services ou du rapport commettant à préposé et qu'il peut désigner plus généralement une occupation. On peut à cet égard se référer à la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Sheridan c. Canada* [1985] A.C.F. 230 qui s'appuie sur deux décisions de la Cour suprême du Canada dans les affaires *La Reine c. Scheer Limited*, [1974] R.C.S. 1046 et *Martin Service Station c. le ministre du Revenu national* [1977] 2 R.C.S. 996. Le mot « emploi » utilisé au début de l'alinéa 6 f) du Règlement a manifestement un sens élargi. Toutefois, l'ambiguïté demeure au niveau du sous-alinéa 6 f)(ii) puisque l'inclusion d'une charge dans les emplois assurables surviendra si le gouvernement d'une province a, conformément au paragraphe 2(1), convenu de faire assurer tous ses employés. Elle persiste au sous-alinéa 6 f)(iii) qui renvoi à une province visée au sous-alinéa (ii), c'est-à-dire à une province dont le gouvernement a, conformément au paragraphe 2(1), convenu de faire assurer tous ses employés. On peut certainement, à juste titre, se demander si l'expression « tous ses employés » couvre les personnes titulaires d'une charge ou d'une fonction aux fins de l'accord exigé par le paragraphe 2(1) ou si l'accord doit être spécifique à cet égard. Cette question peut toutefois demeurer sans réponse aux fins des présents appels, puisque, comme nous le verrons, il n'y a pas de preuve de l'existence d'un accord quelconque entre le gouvernement du Québec et la Commission.

29. [...]

Malgré cela, j'estime que le sous-alinéa 6 f)(iii) est inapplicable en l'espèce puisqu'il n'y a aucune preuve d'un accord quelconque entre le gouvernement du Québec et la Commission de l'assurance-emploi au terme duquel le gouvernement du Québec aurait « convenu de renoncer à l'exclusion d'une emploi et de faire assurer tous ses employés exerçant un tel emploi ». Il s'agit là d'une condition essentielle prescrite par le

sous-alinéa 6 f)(ii) du Règlement par renvoi au sous-alinéa 6 f)(ii) et au paragraphe 2(1) du Règlement.

[18] Nous nous trouvons aujourd'hui devant la même situation. L'intimé soumet que l'alinéa 5(4)d) permet à la Commission de prendre des règlements en vue d'inclure parmi les emplois assurables des employés d'une province exerçant un tel emploi si cette province convient de renoncer à l'exclusion, de sorte que nulle part dans la *Loi* n'est-il prescrit qu'il doit y avoir une entente. Selon l'intimé, les décrets produits constituent une preuve que des emplois du gouvernement du Québec sont devenus des emplois assurés. L'intimé reconnaît qu'il n'existe pas d'entente et soutient que les décrets sont suffisants. Subsidiairement, l'intimé soumet qu'une telle entente est tacite puisqu'il faut reconnaître que les employeurs du gouvernement du Québec assurent leurs employés depuis plusieurs années. De ce fait, la condition prévue au sous-alinéa 6 f)(iii) est remplie.

[19] L'alinéa 5(4)g) est celui qui permet à la Commission de prendre un règlement pour qu'une fonction ou une charge puisse être considérée comme un emploi assurable. Le paragraphe 2(2) du Règlement détermine que l'application du paragraphe 2(1) est exclusif aux employés nommés et rétribués en application de la *Loi* régissant l'administration publique où est exercé un emploi au service d'une personne morale mandataire de Sa Majesté. Le paragraphe 2(1) dit bien spécifiquement qu'un emploi dans cette catégorie d'emplois devient un emploi assurable si le gouvernement provincial conclut avec la Commission un accord par lequel il convient de renoncer à l'exclusion et de faire assurer tous ses employés exerçant un tel emploi.

[20] Lorsqu'on applique les dispositions du paragraphe 2(1) du Règlement aux sous-alinéas 6 f)(iii) et 6 f)(ii), on fait toujours référence au gouvernement provincial qui a convenu de faire assurer tous ses employés. J'ai pris connaissance des décrets soumis en preuve et il s'agit des mêmes décrets qui ont été mis en preuve devant la Cour dans *Payette*, précitée.

[21] Je souscris aux propos du juge Dussault au paragraphe 33 où il a conclu qu'il est assez évident qu'un accord suppose une entente sur quelque chose entre au moins deux personnes. Un arrêté en conseil est un acte unilatéral qui ne répond pas à l'impératif minimal d'un accord entre deux gouvernements tel que requis par le paragraphe 2(1) du Règlement. Le juge Dussault a poursuivi en disant qu'à défaut de preuve qu'il y a eu un accord entre le gouvernement du Québec et la Commission visant l'appelant dans cette affaire, le sous-alinéa 6 f)(iii) du

Règlement ne peut trouver application. À mon avis, il s'agit en l'espèce de la même situation et je tire la même conclusion.

[22] Étant donné ma conclusion, il ne serait pas nécessaire d'analyser la dernière condition, mais je crois qu'il est important pour les fins du dossier d'en faire l'analyse. Est-ce que l'appelant avait droit à une rémunération « déterminée ou constatable » dans le cadre de ses fonctions auprès du comité au sens de la définition du terme fonction ou charge au paragraphe 2(1) du Régime? Je suis d'avis, comme le juge Dussault dans la décision *Payette*, précitée, que la jurisprudence relative à la notion de fonction et charge que l'on trouve dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* est applicable en l'espèce.

[23] À la question de savoir quelle était l'intention du législateur lorsqu'il a utilisé les mots « déterminée ou constatable », l'avocat de l'intimé soumet que l'intention était de couvrir la situation d'une personne qui ressemble beaucoup à un employé avec la seule différence que le titulaire de fonction ou de charge n'est pas supervisé. Selon l'avocat de l'intimé, une personne qui gagne 10 \$ l'heure ou 678 \$ par jour reçoit une rémunération fixe. L'appelant, en déterminant le nombre de jours qu'il allait travailler en fonction du travail à accomplir, était en mesure avec un minimum d'exactitude de déterminer sa rémunération. Cette situation, selon l'avocat de l'appelant, se distingue des causes traitant de ce même sujet, en occurrence l'affaire *Payette*, précitée, et les décisions *Guérin c. M.N.R.*, 52 DTC 118, *Mackeen c. M.N.R.*, 67 DTC 281 et l'arrêt *Merchant c. La Reine*, 84 DTC 6215.

[24] L'arrêt *Merchant*, précité, résume l'état actuel du droit sur cette question. Dans cet arrêt de la Cour d'appel fédérale, le juge Reed s'est prononcé sur la question de la façon suivante :

Cependant, les premiers mots de la définition de "charge" au paragraphe 248(1) n'ont pas pour but d'"inclure", mais confèrent plutôt à cet aspect de la définition un caractère impératif. Pour être comprise dans la catégorie des revenus tirés d'une charge, la rémunération doit être fixe et vérifiable.

On a invoqué la décision de la Commission d'appel de l'impôt dans *MacKeen c. Ministre du Revenu national* (1967), 67 DTC 281, qui a établi qu'une personne nommée membre d'une commission royale d'enquête n'occupe pas une charge aux fins de l'impôt sur le revenu. Les conditions de sa nomination prévoyaient notamment une rémunération de 100 \$ par jour ainsi qu'une allocation journalière de 20 \$ en cas de déplacement et le remboursement de ses frais de transport. La Commission d'appel de l'impôt a statué que son revenu était un revenu d'entreprise et qu'il n'était pas attribuable à l'occupation d'une charge. La Commission est

arrivée à cette conclusion pour un certain nombre de raisons (dont le fait que le poste de commissaire n'était pas permanent et que le contribuable avait accepté, au moment de sa nomination, le montant alloué par le gouvernement au titre des frais de déplacement). Par conséquent, je n'accorde pas trop d'importance à la partie de la décision qui statue que le revenu du contribuable n'était pas vérifiable. En fait, j'estime qu'il l'est. À mon avis, ce terme signifie qu'il doit être possible de préciser ou de déterminer le montant, et non que la personne occupant la charge doit savoir, au moment ou elle entre en fonction, la somme exacte qu'elle recevra. Il faut que ce terme signifie autre chose que "fixe" sinon il devient tout à fait redondant.

On a cité également l'affaire Guérin c. Ministre du Revenu national (1952), 52 DTC 118, où la Commission d'appel de l'impôt a décidé que le revenu d'un juge qui avait cessé pendant un certain temps d'occuper ses fonctions de magistrat, mais siégeait à titre de président de divers conseils d'arbitrage, ne constituait pas un revenu tiré d'une charge. Dans cette affaire, le contribuable recevait un montant précis pour chaque séance qu'il présidait, mais il était impossible de savoir combien de séances seraient tenues par les conseils ni combien de conseils seraient présidés par lui. La Commission d'appel de l'impôt a conclu que, si le nombre de séances était indéterminé, la rémunération ne pouvait être considérée comme vérifiable et que le revenu était un revenu provenant d'une entreprise. Voici ce que la Commission dit à la page 121:

Par les mots "poste donnant droit à un traitement ou rémunération déterminée ou constatable", le législateur, à mon sens, entend un poste dont la rémunération est telle que celui qui l'accepte, en l'acceptant, connaît exactement la rémunération qu'il recevra pour les services qu'il est appelé à rendre.

Je ne suis pas convaincue qu'un contribuable doive connaître, dès son entrée en fonction, le montant qu'il recevra. Il me semble qu'une indemnité journalière fixe ou un montant précis pour chaque séance confère au revenu un caractère suffisamment vérifiable pour correspondre à la définition contenue au paragraphe 248(1). Toutefois, dans l'affaire Guérin, d'autres facteurs rendaient le revenu non vérifiable et auraient dû, à mon avis, être au centre de la décision [à la page 122]:

Il a été prouvé que l'appelant doit payer lui-même les services d'une secrétaire qu'il emploie à des journées et à des heures irrégulières, qu'il doit également payer la papeterie dont il a besoin, payer pour l'usage d'un clavigraphe et tout autre accessoire nécessaire pour l'accomplissement de son travail ... Il est encore prouvé que, en maintes circonstances, l'appelant doit acquitter le coût du transport de sa secrétaire et d'autres personnes agissant comme conseillers et qu'à plusieurs reprises il a dû acquitter le coût de repas pour des assistants et des aviseurs.

Selon moi, ces facteurs sont décisifs et font qu'on ne peut déterminer précisément la rémunération attachée au poste d'arbitre.

[25] Le juge Reed semble être d'avis qu'un taux *per diem* est suffisant pour rendre la rémunération « déterminé » ou « constatable » pour satisfaire la définition contenue dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais il ajoute qu'il y a d'autres facteurs à considérer qui peuvent rendre la rémunération moins constatable. Dans cet arrêt, il a fait référence à une multitude de dépenses qui, par conséquence, rendent sa rémunération non constatable. C'est sur ce dernier point d'ailleurs que le juge Dussault, dans la décision *Payette*, précitée, ne partageait pas la même opinion. Il a affirmé que le traitement et la rémunération s'entendent de montants bruts et non de revenu net une fois les dépenses déduites. Le juge Dussault a suggéré que, si la rémunération n'est pas fixe, il fallait l'établir avec un minimum d'exactitude par l'utilisation d'une formule quelconque. Je cite ce passage qui se trouve au paragraphe 24 de la décision :

24 Toutefois, dans ses commentaires sur la décision dans l'affaire *Guérin* précitée, le juge Reed semble tenir pour acquis que la rémunération dans le cas n'était pas vérifiable principalement en raison des dépenses que devait assumer l'appelant. Je ne suis pas d'accord avec cette position. Les termes « traitement » et « rémunération » s'entendent de montants bruts et non de revenu net une fois les dépenses déduites. Ceci apparaît clairement du libellé du paragraphe 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par ailleurs, l'utilisation du qualificatif « véritable » ou « constatable » doit, il me semble référer à quelque chose qu'il est possible de vérifier ou de constater a priori car autrement ces qualificatifs n'auraient aucune portée puisque tout peut être vérifié ou constaté a posteriori. Ainsi, si le « traitement » ou la « rémunération » n'est pas fixe, encore faut-il pouvoir établir à l'avance avec un minimum d'exactitude par l'utilisation d'une formule quelconque ou la référence à certains éléments déterminés. C'est là, à mon avis, le sens des décisions dans les affaires *Guérin* et *MacKeen* précitées.

[Je souligne.]

[26] En l'espèce, il est évident que l'appelant connaît sa rémunération puisqu'elle est basée sur un taux *per diem* avec un minimum de 8 heures de travail par jour. Il ne connaît cependant pas le nombre de jours qu'il aura à travailler dans l'année sauf qu'ils ne devront pas dépasser 261 jours. Dans son cas, ses frais de voyage et de séjour lui sont remboursés, de même que des frais de représentation qui n'affecteront pas sa rémunération, sauf si tous ces frais dépassent les limites applicables.

[27] Cela étant dit, on doit, à mon avis analyser la définition dans son ensemble. Lorsque le législateur a ajouté à la suite des mots « donnant droit à une rémunération déterminée ou constatable » une énumération de fonctions qu'il considérait être des charges ou des fonctions, il a indiqué, à mon avis, son intention de ne viser que les contribuables dont l'occupation avait un caractère permanent, ou qui présentait du moins un certain élément de permanence et de continuité pour ne pas dire d'exclusivité.

[28] Cette position a d'ailleurs été étudiée dans les décisions *Guérin* et *Mackeen*, précitées. Dans la décision *Guérin*, le président Monet de la Commission de révision de l'impôt disait ceci sur cette question :

I also believe that "office" as defined, implies continuity and permanence; it can certainly not be said that there is continuity or permanence in the duties of a member of an arbitration board.

[29] Dans la décision *Mackeen*, le commissaire Boisvert citait le passage suivant :

G.S.A. Wheatcroft in *The Law of Income Tax, Surtax and Profits Tax* (1962), at page 1057, 1-107, says that: "The word "office" denotes a subsisting, permanent, substantive position which has an existence independent of the person who fills it, and which goes on and is filled in succession by successive holders." Acting as a commissioner on a special and limited as to terms and duration, has non of the characteristics of an office or an employment.

[30] L'idée du caractère de permanence qui soutend une fonction ou une charge me paraît faire partie de l'analyse qui s'impose dans la détermination de cette question. Il s'agit donc d'analyser si la rémunération est déterminée ou constatable selon les critères établis dans l'arrêt *Merchant* et la décision *Payette* et d'examiner le caractère permanent, continue et exclusif de l'occupation. À mon avis, cette position est conforme aux principes d'interprétation des lois fiscales que l'on trouve dans l'arrêt *Compagnie pétrolière Impériale Ltée c. Canada*, 2006 C.S.C. 46, paragraphes 24 à 29, que je reproduis ici :

D. *Principes d'interprétation applicables aux lois fiscales*

24 Notre Cour a créé une jurisprudence considérable en matière d'interprétation des lois fiscales. Je n'ai pas l'intention de l'examiner au complet, et il n'est pas nécessaire que je le fasse non plus. Je me concentrerai sur quelques principes clés qui semblent s'en dégager, de même que sur l'évolution de ces principes.

- 25 La jurisprudence de notre Cour se fonde sur la méthode moderne d'interprétation législative. Depuis l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, la Cour a statué que l'interprétation stricte des lois fiscales n'est plus appropriée, et que la méthode moderne doit aussi s'appliquer à ces lois :

[I]l faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi...

(E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2e éd. 1983), p. 87; *Stubart*, p. 578, le juge Estey; *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082, 2001 CSC 62, par. 36, le juge Iacobucci)

- 26 Malgré cette approbation de la méthode moderne, la nature particulière des lois fiscales et les caractéristiques de leurs structures souvent complexes expliquent pourquoi on a toujours mis l'accent sur la nécessité d'examiner attentivement le texte même de la *LIR*, de manière à permettre aux contribuables de se fonder sur celui-ci, sans risque d'erreur, pour exploiter leur entreprise et organiser leurs affaires fiscales. On ne devrait pas permettre que des considérations générales touchant l'objet de la loi se substituent aux termes précis employés par le législateur (*Ludco*, par. 38-39).

- 27 Bien qu'elle l'ait fait dans le contexte de la « règle générale anti-évitement » ou « RGAÉ », notre Cour a récemment réitéré les principes clés régissant l'interprétation des lois fiscales dans les arrêts *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54, et *Mathew c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 643, 2005 CSC 55. D'une part, la Cour a reconnu que l'interprétation textuelle de ces lois reste pertinente. D'autre part, elle a insisté sur l'importance d'interpréter leurs dispositions dans leur contexte, c'est-à-dire eu égard à l'esprit général de la loi, comme l'exige la méthode moderne.

- 28 Dans les motifs conjoints qu'ils ont rédigés dans l'affaire *Trustco Canada*, la Juge en chef et le juge Major ont affirmé, au départ, que la méthode moderne s'applique à l'interprétation des lois fiscales. Il faut lire les mots dans leur contexte, en tenant compte de l'ensemble de la loi, c'est-à-dire en conservant toujours à l'esprit les mots employés dans les autres dispositions de la loi :

Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » : voir *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50.

L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux. [par. 10]

- 29 La Juge en chef et le juge Major ont ensuite abordé le problème de la tension sous-jacente entre l'interprétation textuelle, les attentes des contribuables concernant la fiabilité de leurs arrangements fiscaux et commerciaux, les objectifs du législateur et les objets de certaines dispositions ou de la loi dans son ensemble :

En raison du principe du duc de Westminster (*Commissioners of Inland Revenue c. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1 (H.L.)), selon lequel le contribuable a le droit d'organiser ses affaires de façon à réduire au maximum l'impôt qu'il doit payer, le droit fiscal canadien a reçu une interprétation stricte à une époque où l'interprétation littérale des lois était plus courante qu'aujourd'hui. De nos jours, il ne fait aucun doute que toutes les lois, y compris la *Loi de l'impôt sur le revenu*, doivent être interprétées de manière textuelle, contextuelle et téléologique. Cependant, le caractère détaillé et précis de nombreuses dispositions fiscales a souvent incité à mettre l'accent sur l'interprétation textuelle. Lorsque le législateur précise les conditions à remplir pour obtenir un résultat donné, on peut raisonnablement supposer qu'il a voulu que le contribuable s'appuie sur ces dispositions pour obtenir le résultat qu'elles prescrivent. [par. 11]

[31] Il ressort donc de ces passages qu'il importe d'interpréter la définition visée dans le Régime en lisant les termes dans leur contexte global et en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la *Loi*, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

[32] Selon l'avocat de l'intimé, l'intention du législateur était de couvrir la situation d'une personne qui ressemble beaucoup à un employé mais qui n'en est pas un parce que le titulaire de fonction ou de charge n'est pas supervisé. On pourrait aussi dire que celui qui occupe cette fonction ou cette charge est aussi privé du remboursement de certaines dépenses qui ne sont pas accordées à des travailleurs autonomes qui exploitent leur entreprise et dont les dépenses ont été encourues dans le but de gagner un revenu. La *Loi de l'impôt sur le revenu* fait

cette distinction entre le revenu provenant d'un emploi ou d'une charge et le revenu d'entreprise pour ces raisons. Dans le contexte du marché actuel, la définition de charge devient de plus en plus difficile d'application.

[33] En l'espèce, l'appelant est un urbaniste à la retraite qui offre ses services à titre de consultant. Ses services sont retenus sur une base journalière de 8 heures à un taux *per diem* établi par le Comité de transition de la Ville de Québec. Il détermine lui-même ses jours de travail qui s'établissent à un maximum de 261 jours par année. Il peut travailler à domicile ou au bureau du Comité. Il doit présenter un compte d'honoraires pour être payé et est un inscrit aux fins de la taxe sur les produits et services. Il est professeur à l'Université Laval et travaille à contrat pour d'autres municipalités tout en étant membre du Comité. Il gère son temps et planifie son travail en conséquence. Le Comité à qui il rend ses services a été créé pour un court laps de temps, contrairement aux membres d'une assemblée législative, du Sénat ou du Lieutenant-Gouverneur, dont les charges ont une existence propre indépendamment de la personne qui occupe ces postes. En fait, à la question de savoir si l'appelant aurait été remplacé s'il avait démissionné, il a répondu que cela aurait peut-être été facile en début de mandat, mais pas en cours de mandat. Il faut aussi noter que le Comité lui-même existe de façon temporaire. À mon avis, l'intention du législateur était donc de ne viser que des personnes occupant une charge ou une fonction ayant un certain degré de permanence, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Les sous-alinéas 6 f) (ii) et (iii) n'ont donc pas application en l'espèce.

[34] L'appelant n'occupait pas un emploi assurable au sens de la *Loi*. L'appel est donc accueilli.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de mai 2007.

“François Angers”

Juge Angers

RÉFÉRENCE : 2007CCI231

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-872(EI)

INTITULÉ DE LA CAUSE : Jean Guyard et M.R.N.

LIEU DE L'AUDIENCE : Québec (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : le 7 février 2007

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge François Angers

DATE DU JUGEMENT : le 23 mai 2007

COMPARUTIONS :

 Pour l'appelant : l'appelant lui-même

 Avocat de l'intimé : M^c Benoit Mandeville

AVOCAT(E) INSCRIT(E) AU DOSSIER :

 Pour l'appelant:

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