

COUR D'APPEL

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
GREFFE DE MONTRÉAL

N° : 500-09-011188-018
(500-02-071589-985)

DATE : 12 juillet 2007

**CORAM : LES HONORABLES RENÉ DUSSAULT J.C.A.
BENOÎT MORIN J.C.A.
PIERRE J. DALPHOND J.C.A.**

JEAN-GUY BERNIER
APPELANT – requérant
c.

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU DU QUÉBEC
INTIMÉ – intimé

ARRÊT

[1] LA COUR; - Statuant sur l'appel d'un jugement rendu le 18 juin 2001 par la Cour du Québec, district de Montréal (l'honorable Paule Lafontaine), qui a rejeté l'appel de l'appelant à l'encontre d'une cotisation établie par l'intimé, le 2 mai 1997, pour l'année d'imposition 1994;

[2] Après avoir étudié le dossier, entendu les parties et délibéré;

[3] Pour les motifs du juge Dussault et ceux du juge Morin;

[4] ACCUEILLE l'appel, avec dépens;

[5] INFIRME le jugement rendu par la Cour du Québec le 18 juin 2001;

[6] ANNULE, avec dépens, la cotisation établie par l'intimé à l'encontre de l'appelant, le 2 mai 1997, pour l'année d'imposition 1994;

[7] De son côté, pour d'autres motifs, le juge Dalphond aurait rejeté l'appel, avec dépens.

RENÉ DUSSAULT J.C.A.

BENOÎT MORIN J.C.A.

PIERRE J. DALPHOND J.C.A.

Me François Barette
Davies, Ward, Phillips & Vineberg LLP
Pour l'appelant

Me Denis Émond
Veillette, Larivière
Pour l'intimé

Date d'audience : 13 mars 2007

MOTIFS DU JUGE MORIN

[8] L'appelant se pourvoit contre un jugement de la Cour du Québec, district de Montréal, rendu le 18 juin 2001 par l'honorable juge Paule Lafontaine, qui a rejeté l'appel de l'appelant à l'encontre d'une cotisation établie par l'intimé, le 2 mai 1997, pour l'année d'imposition 1994. Cet appel a été instruit en même temps qu'un appel formé par Tecsult inc. (Tecsult) à l'encontre de cotisations établies par l'intimé, le 5 juin 1997, pour les années d'imposition 1995 et 1996, et ces deux appels ont fait l'objet d'une preuve commune. Il est à noter que les deux jugements rendus reposent sur les mêmes motifs.

LES FAITS

[9] Tecsult est une société d'ingénierie oeuvrant dans l'industrie forestière et elle était, à l'époque pertinente, la deuxième société en importance dans ce domaine au Québec. L'appelant était à l'emploi d'une filiale de Tecsult.

[10] Tecsult encourageait ses employés et ceux de ses filiales à verser des contributions financières à des partis politiques provinciaux dans le but de maintenir sa position dans le marché en préservant ses contrats avec le gouvernement du Québec et en demeurant un candidat potentiel pour l'octroi de nouveaux contrats.

[11] Tecsult remboursait aux employés les montants des contributions versées par eux, sur production de pièces justificatives.

[12] En 1994, l'appelant a fait des contributions politiques de 3 000 \$ au Parti Québécois et de 2 000 \$ au Parti Libéral du Québec. Il a, par la suite, été remboursé par Tecsult et il n'a pas réclamé le crédit d'impôt pour contributions politiques autorisé par l'article 776 de la *Loi sur les impôts*.

[13] Le 2 mai 1997, à la suite d'une vérification, l'intimé a établi une cotisation à l'encontre de l'appelant, par laquelle il ajoutait le montant des contributions politiques remboursées par Tecsult à son revenu pour l'année d'imposition 1994.

[14] Le 5 juin 1997, l'intimé a également établi des cotisations à l'encontre de Tecsalt, pour les années d'imposition 1995 et 1996. Il réclamait ainsi à cette dernière des contributions d'employeur en vertu de la *Loi sur les normes du travail*¹, de la *Loi sur la Régie des rentes du Québec*² et de la *Loi sur la Régie de l'assurance-maladie du Québec*³ à l'égard des remboursements de contributions politiques, ainsi que des intérêts et des pénalités.

[15] L'appelant a contesté la cotisation du 2 mai 1997 devant la Cour du Québec. Le 18 juin 2001, la juge Paule Lafontaine, de la Cour du Québec, a rejeté son appel.

JUGEMENT DE PREMIÈRE INSTANCE

[16] La juge de première instance a essentiellement appuyé son jugement sur l'article 37 de la *Loi sur les impôts*⁴ :

37. Les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que le particulier reçoit ou dont il bénéficie en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi ainsi que les allocations qu'il reçoit, y compris les montants qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation

[17] On trouve au paragraphe 30 du jugement le fondement de celui-ci :

[30] En vertu de la *Loi électorale*, loi d'ordre public faut-il le souligner, une contribution politique doit être un geste personnel de l'électeur qui la donne puisqu'elle doit être versée à même ses biens personnels (article 90). Il s'ensuit que le patrimoine de l'électeur est inévitablement diminué proportionnellement à cette partie de la contribution qu'il ne pourra déduire de son revenu annuel en vertu de l'article 776 de la *Loi de l'impôt*. Ceci étant, lorsqu'il y a réellement absence de diminution du patrimoine de l'employé, comme c'est le cas en l'instance, il faut certainement conclure que ce dernier a tiré un avantage économique en raison du remboursement intégral de cette contribution par son employeur. De plus, comme il l'a versée à la demande expresse de ce dernier, le "bénéfice" ainsi obtenu l'a été "en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi" au sens de l'article 37 de la loi. Par ses agissements, l'employé s'est

¹ L.R.Q., c. N-1.1.

² L.R.Q., c. R-9.

³ L.R.Q., c. R-5.

⁴ L.R.Q., c. I-3.

enrichi puisque son patrimoine personnel a été entièrement compensé par le remboursement de son employeur, la requérante dans le présent dossier.

MOYENS D'APPEL

[18] L'appelant prétend que la juge a erré en droit en concluant que les remboursements effectués par Tecsum à ses employés constituaient des avantages imposables parce que:

- a) la juge s'est mal dirigée en droit en se penchant sur la légalité de ces contributions politiques eu égard aux dispositions de la *Loi électorale*, alors qu'elle n'avait pas à le faire pour déterminer si le remboursement de ces contributions constituait un avantage imposable pour fins fiscales;
- b) la juge s'est mal dirigée en droit en comparant la situation économique d'un employé de Tecsum, après qu'il ait reçu de Tecsum le remboursement de sa contribution politique, à la situation économique d'un électeur qui aurait effectué une contribution politique sans en être remboursé, au lieu de comparer la situation économique de l'employé après qu'il ait reçu le remboursement de sa contribution politique à sa situation économique avant qu'il ait effectué cette contribution politique; et
- c) la décision de la juge est incompatible avec ses propres conclusions à l'effet que ces contributions ont été effectuées à l'initiative et au seul avantage de Tecsum et non à l'initiative et à l'avantage de ses employés.

ANALYSE

[19] Je suis d'avis que le premier moyen d'appel est bien fondé, compte tenu des principes énoncés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*⁵.

[20] Dans cet arrêt, la Cour suprême du Canada a retenu le principe que, sous réserve d'une disposition législative particulière en matière fiscale, la légalité des activités auxquelles une dépense ou un revenu se rapporte n'est pas pertinente aux fins du traitement fiscal de cette dépense ou de ce revenu.

⁵ [1999] 3 R.C.S. 804.

[21] Je suis d'accord, par ailleurs, avec le deuxième moyen d'appel qui s'appuie notamment sur l'arrêt *Sous-ministre du Revenu c. Caisses populaires et d'économie Desjardins du Québec*⁶.

[22] Dans les motifs du juge Delisle, qui ont été retenus dans l'arrêt de la Cour, on peut lire notamment ce qui suit :

[24] Le paiement par l'employeur à son employé d'une dépense de repas ou de transport, pour du travail exécuté sur les lieux réguliers de travail, *que normalement celui-ci n'aurait pas encourue*, ne constitue pas un avantage, puisque ce paiement ne fait que remettre l'employé dans l'état où il était avant d'être obligé de subir la dépense.

[25] C'est là le test fondamental: la dépense ne fait alors plus partie des actes inhérents à l'exercice d'un travail, mais elle est subie à cause d'une exigence particulière, en l'absence de laquelle la dépense n'aurait pas été nécessaire. Il n'importe pas que le remboursement s'effectue par un montant forfaitaire établi en fonction d'une moyenne.⁷

[23] Pour sa part, le juge Rochon, dont les motifs ont aussi été retenus dans l'arrêt de la Cour, s'exprime comme suit, en citant avec approbation deux arrêts de la Cour d'appel fédérale :

[62] La Cour d'appel fédérale a adopté une approche similaire: il doit y avoir un bénéfice économique pour le contribuable. La somme versée doit avoir pour effet d'augmenter la valeur nette du patrimoine (*Procureur général du Canada c. Hoefele*, [1996] 1 C.F. 322). Dans l'arrêt *Huffman*, précité, le juge Heald conclut que le paiement ne sera pas considéré comme un avantage si l'employé «avait simplement été rétabli dans la situation financière où il se trouvait avant que son employeur n'exige qu'il engage ces dépenses».⁸

[24] Conformément à cet arrêt, on doit procéder à l'analyse économique de la situation du contribuable à l'aune de sa propre situation financière, avant le versement des contributions politiques et après le remboursement pour ces contributions, et non par rapport à celle d'un autre contribuable qui aurait fait les mêmes contributions sans toutefois obtenir de remboursement. En effet, le critère de «la remise en état de l'employé», utilisé dans l'arrêt *Desjardins*, repose sur le postulat que c'est en regard de l'évolution de la situation financière du contribuable *in concreto* que l'on doit déterminer si on est en présence d'un avantage imposable.

⁶ [2001] R.D.F.Q. 16.

⁷ Idem, p. 19.

⁸ Idem, p. 24.

[25] Le «test fondamental» utilisé par le juge Delisle dans cet arrêt, à savoir que la dépense soit effectuée «à cause d'une exigence particulière, en l'absence de laquelle la dépense n'aurait pas été faite», repose aussi sur le même postulat. En effet, ce test implique nécessairement la prise en compte de la situation propre au contribuable concerné et non à l'ensemble des contribuables en général.

[26] Or, si on considère la situation de l'appelant, tant avant qu'il fasse ses contributions politiques qu'après leur remboursement par son employeur, on constate qu'il n'y a pas eu augmentation de la valeur nette de son patrimoine et qu'il n'a pas retiré un bénéfice économique de ces transactions qu'il n'aurait pas effectuées en l'absence d'une incitation par son employeur.

[27] Il s'agit là d'une situation bien différente de celle visée dans l'arrêt *La Reine c. Savage*⁹. Dans cette affaire, Mme Savage avait décidé de son propre gré de suivre trois cours sur le droit de l'assurance-vie afin d'améliorer ses connaissances dans ce domaine. Son employeur, Excelsior Life Insurance Company, lui avait par la suite versé 300 \$ pour sa réussite aux examens. D'une part, c'est Mme Savage qui avait pris l'initiative de suivre ces cours; d'autre part, elle en tirait un bénéfice personnel, soit l'amélioration de ses connaissances en matière d'assurance-vie.

[28] Le juge Dickson en a conclu avec raison que Mme Savage avait, dans les circonstances, reçu un avantage au titre de son emploi. Avec égards, je ne peux voir cependant quel avantage aurait reçu l'appelant dans la présente affaire.

[29] Enfin, je considère que le troisième moyen d'appel doit aussi être accueilli, et ce, en vertu des règles énoncées par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Lowe c. R.*¹⁰

[30] D'après ces règles, le remboursement à un employé de dépenses effectuées essentiellement au bénéfice de l'employeur ne constitue pas un avantage imposable pour l'employé.

[31] Or, il ressort du dossier, comme je l'ai déjà souligné, que l'appelant n'aurait pas effectué de contributions politiques s'il n'avait pas été incité à le faire par son employeur.

[32] C'est ce dernier qui cherchait essentiellement à obtenir les avantages mentionnés au paragraphe 10 des présents motifs.

⁹ [1983] 2 R.C.S. 428

¹⁰ [1996] 2 C.T.C. 33.

[33] Pour ces motifs, je propose d'accueillir l'appel , d'infirmier le jugement rendu par la Cour du Québec le 18 juin 2001 et d'annuler la cotisation établie par l'intimé à l'encontre de l'appelant, le 2 mai 1997, pour l'année d'imposition 1994, le tout avec dépens contre l'intimé, tant en appel qu'en première instance.

BENOÎT MORIN J.C.A.

MOTIFS DU JUGE DALPHOND

[34] Mon collègue le juge Morin propose d'accueillir l'appel au motif qu'aucun avantage n'a été conféré à l'appelant, un employé de Tecsalt inc., au sens de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., ch. I-3 (Loi). Avec égards, je ne suis pas de cet avis.

LES FAITS

[35] Au début des années 1990, Tecsalt était en importance la deuxième société d'ingénierie au Québec. Afin de maintenir de bonnes relations avec le gouvernement du Québec, un important donneur d'ouvrage, son président de l'époque incitait des cadres proches de lui, et non tous les employés en général, à donner aux deux principaux partis politiques québécois à l'époque, le Parti québécois et le Parti libéral, de la manière suivante :

« (...) »

Q— Et pouvez-vous nous dire de quelle façon ces contributions étaient effectuées?

R— Bon, après une rencontre avec les autorités des différents gouvernements, du solliciteur en question, moi, je déterminais, là, à mon bureau, le nombre de personnes, des cadres principalement autour de moi, à qui je pourrais demander de faire des contributions politiques pour maintenir notre bonne réputation vis-à-vis les donneurs d'ouvrage et aussi, principalement, pour être considérés dans les contrats futurs.

Alors, j'ai demandé aux employés, selon les montants maximums qu'ils pouvaient faire, de faire un chèque au nom du parti politique en question et que nous, Tecsalt, on rembourserait cet individu-là du même montant.

Alors, ils étaient libres de le faire ou ne pas le faire, mais la plupart du temps, les personnes à qui je demandais de le faire étaient très ouvertes à cette façon de procéder pour que le bureau puisse continuer à faire des affaires.

Q- Quel était le but, pour Tecsalt, d'encourager ses employés à faire des contributions politiques comme celles-là?

R- Bien, en fait, comme j'ai mentionné... en fait, le but, c'était principalement de maintenir des bonnes relations Tecsalt vis-à-vis les donneurs d'ouvrage. Et nécessairement, ces gens-là, ces employés-là étaient intéressés à ce que Tecsalt continue de progresser, d'augmenter son chiffre d'affaires pour, de leur côté, bien, de pouvoir continuer à travailler et d'être à l'aise chez Tecsalt.

Q- Très bien. Avant de rembourser à un employé le montant d'une contribution à un parti politique provincial, demandiez-vous à l'employé de vous fournir des pièces justificatives?

R- Oui.

Q- Pouvez-vous nous dire quel genre de pièces justificatives.

R- En fait, soit une copie... bien, en fait, le chèque... souvent c'étaient des chèques qui étaient faits par les individus aux différents partis politiques et, moi, là, la preuve, c'était d'avoir le chèque, et tous ces chèques-là, la plupart du temps, c'est moi qui les prenais et qui allais les livrer au parti politique.

Et aussi, il y avait d'autres phases, c'est que souvent le parti émettait des reçus en conséquence. Alors, soit que, je veux dire, j'aie le reçu émis par le parti politique, ou une copie, ou le chèque en question.

Q- Donc...

R- C'était la preuve, là, qu'on pouvait, à ce moment-là, demander au service de comptabilité de faire un chèque du même montant à l'individu, à l'employé en question.

(...)

Q- C'est bien ça? Pouvez-vous nous dire, monsieur Fournier, si le remboursement aux employés de ces contributions politiques à des partis provinciaux, leur permettait, à ces employés, de retirer un avantage au sein de Tecsalt, que ce soit en terme d'augmentation de salaire, de bonus ou sous toute autre forme?

R- En fait, l'employé ne retirait absolument rien monétairement de Tecsalt en faisant ce geste de contribution, en fait... Et puis, moi, quand je parlais à l'employé, je le laissais complètement libre d'accepter ou de

refuser de faire ce geste, en lui disant que ça changerait absolument rien dans son statut d'employé et qu'il y avait aucun avantage possible pour lui-même.

Q- Est-ce que...

R- Alors c'était de l'argent que, lui, il donnait et nous on remboursait le même montant.

Q- Très bien. Pouvez-vous nous dire si le fait, pour un employé, de contribuer, tel que vous le lui aviez demandé, lui permettait, par exemple, de diminuer sa charge, en terme de nombre d'heures de travail effectué ou sous toute autre forme?

R- Non. C'était, là... en fait, il faisait un chèque pour une contribution, on le remboursait, mais ça ne changeait absolument rien à son travail et aux heures de travail en question.

(...) »

(je souligne)

[36] Des sommes importantes ont ainsi été contribuées puisque le président a réussi à inciter bon an mal an entre 30 et 40 cadres à donner de 2 000 \$ à 3 000 \$. Dans le cas de l'appelant Bernier, celui-ci contribua en 1994, 3 000 \$ au Parti québécois et 2 000 \$ au Parti libéral du Québec, contributions qui lui furent ensuite remboursées par son employeur. Il précise qu'il n'était membre d'aucun parti.

[37] En somme, la preuve a établi l'existence d'un programme afin d'inciter les cadres de Tecsalt à faire des contributions aux partis politiques, que j'appellerai ci-après les « mesures incitatives ».

[38] Dans le cadre d'une vérification fiscale, Revenu Québec a découvert les chèques de remboursement. D'avis que les mesures incitatives avaient pour effet de conférer aux employés concernés un avantage imposable au sens de la Loi, le fisc a réclamé de Tecsalt, en sa qualité d'employeur, des montants en vertu de la *Loi sur les normes du travail*, L.R.Q., ch. N-1.1, la *Loi sur le Régime des rentes du Québec*, L.R.Q., ch. R-9 et la *Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec*, L.R.Q., ch. R-5. Quant aux employés visés, il les a cotisés en augmentant leurs revenus à hauteur des montants reçus de Tecsalt, moins le crédit qu'il aurait pu réclamer en vertu de l'art. 776 de la Loi.

[39] Tecsalt et les employés concernés ont contesté ces cotisations. L'affaire s'est retrouvée devant la Cour du Québec qui a rejeté leurs appels en juin 2001. Insatisfaits, Tecsalt et les employés se sont pourvus en appel et le dossier n'a ensuite progressé que très lentement.

[40] Il est à noter que M. Bernier n'a pas réclamé un crédit d'impôt pour ses contributions politiques.

JUGEMENT DE LA COUR DU QUÉBEC

[41] La Cour du Québec conclut que l'art. 37 de la Loi s'applique et que les montants reçus constituent des avantages conférés à des employés par leur employeur à l'occasion de leur emploi.

[42] La thèse de Tecsalt et des employés que le remboursement ne procurait aucun avantage et constituait uniquement le remboursement d'une dépense encourue dans le cadre de l'emploi et au bénéfice de l'employeur est rejetée par la Cour du Québec. Selon la juge, l'avantage est évident quand on compare la situation d'un employé remboursé par son employeur et celle d'un autre qui ne l'est pas. Elle s'exprime ainsi :

[...]

[30] En vertu de la *Loi électorale*, loi d'ordre public faut-il le souligner, une contribution politique doit être un geste personnel de l'électeur qui la donne puisqu'elle doit être versée à même ses biens personnels (article 90). Il s'ensuit que le patrimoine de l'électeur est inévitablement diminué proportionnellement à cette partie de la contribution qu'il ne pourra déduire de son revenu annuel en vertu de l'article 776 de la *Loi de l'impôt*. Ceci étant, lorsqu'il y a réellement absence de diminution du patrimoine de l'employé, comme c'est le cas en l'instance, il faut certainement conclure que ce dernier a tiré un avantage économique en raison du remboursement intégral de cette contribution par son employeur. De plus, comme il l'a versée à la demande expresse de ce dernier, le "bénéfice" ainsi obtenu l'a été "en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi" au sens de l'article 37 de la loi. Par ses agissements, l'employé s'est enrichi puisque son patrimoine personnel a été entièrement compensé par le remboursement de son employeur, la requérante dans le présent dossier.

(je souligne)

PRÉTENTIONS DES PARTIES

[43] L'avocat de Tecsalt, qui agit aussi pour les employés concernés dont l'appelant Bernier, fait valoir à nouveau que ces derniers n'ont reçu aucun avantage puisque leur situation patrimoniale serait, tout compte fait, inchangée. Selon lui, il ne s'agit en fait que du remboursement d'une dépense encourue à l'occasion du travail, et ce, pour le bénéfice de l'employeur, ce que la jurisprudence ne considérerait pas comme un avantage imposable au sens de la Loi.

[44] L'avocat de l'intimé, le sous-ministre du Revenu, répond qu'en raison du lien d'emploi unissant Tecsalt et ses employés, il y a présomption d'un avantage conféré à ces derniers, présomption qui n'aurait pas été repoussée par M. Bernier puisque la preuve établit le remboursement par l'employeur à certains cadres d'une dépense personnelle, ce qui enrichit leur patrimoine d'autant.

ANALYSE

[45] Le présent débat ne porte pas sur la légalité des mesures incitatives au sens de la *Loi électorale*, L.R.Q., ch. E-3.3, puisque de toute façon, comme le souligne mon collègue le juge Morin, l'illégalité d'une transaction semble sans conséquence d'un point de vue fiscal. C'est ainsi que constituent des revenus imposables au sens de la Loi les revenus de la prostituée ou du vendeur de drogue. Il en va de même de la déduction fiscale de certaines dépenses, même si ces dernières sont par ailleurs des amendes ou pénalités (65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804).

[46] De même, la Loi conçoit la possibilité que le donateur à un parti politique bénéficie d'une aide financière, même si celle-ci peut être illégale en vertu de la *Loi électorale* et édicte en pareil cas que le droit à la déduction n'existe pas à l'égard de la partie pour laquelle le particulier a obtenu ou est en droit d'obtenir un remboursement ou une autre forme d'aide (art. 776, 2e al.).

[47] Le débat se limite plutôt à déterminer si les employés concernés se sont vu conférer un quelconque avantage au sens de la Loi en se prévalant des mesures incitatives.

[48] Le fisc invoque d'abord l'art. 34 de la Loi :

34. Tout montant qu'un particulier reçoit d'une autre personne alors qu'il est un employé de cette dernière est présumé être reçu à titre de rémunération pour services rendus. Il en est de même de tout montant reçu en paiement d'une obligation découlant d'une entente qui est intervenue entre deux personnes, alors que l'une est l'employé de l'autre, immédiatement avant qu'elle ne le devienne ou immédiatement après qu'elle a cessé de l'être.

(je souligne)

[49] Cette présomption peut être repoussée comme le reconnaît l'art. 35 de la Loi. En l'instance, la preuve démontre qu'il ne s'agit pas d'une « rémunération pour des services rendus » ou à rendre, ou d'un montant versé à M. Bernier pour l'inciter à accepter un emploi ou pour éviter qu'il ne pose certains gestes après son départ. La présomption de l'art. 34 de la Loi a été repoussée.

[50] Par contre, il ne fait pas de doute que le remboursement constitue un montant versé par l'employeur à un employé à l'occasion de son emploi. Or, l'art. 37 de la Loi édicte :

37. Les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que le particulier reçoit ou dont il bénéficie en raison ou à l'occasion de sa charge ou de son emploi ainsi que les allocations qu'il reçoit, y compris les montants qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation, pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin¹.

(je souligne)

[51] Quant à l'étendue du mot « avantage », elle est parfois difficile à circonscrire. Dans *Dionne v. The Queen*, 97 D.T.C. 265 (appel rejeté, 99 D.T.C. 5282 (C.A.F.)), après une analyse des dispositions législatives, de la doctrine et de la jurisprudence, le juge Archambault propose la définition suivante du mot « avantage », à la p. 269 :

Le mot « avantage » est donc capable de deux sens : celui qui reconnaît un avantage lorsqu'il y a augmentation des biens (donc du patrimoine) et l'autre, lorsqu'il y a amélioration de la situation économique d'une personne sans qu'il n'y ait nécessairement augmentation de biens.

¹ Les parties en conviennent, puisqu'il s'agit du versement d'un montant sur présentation de pièces justificatives, il y a lieu de parler de remboursement et non d'allocation au sens de la Loi comme l'a reconnu la jurisprudence (*The Queen v. Splane*, 92 D.T.C. 6021 (C.A.F.) confirmant 90 D.T.C. 6442 (C.F.); *Gagnon c. R.*, [1986] 1 R.C.S. 264).

[52] Il ressort de la jurisprudence que l'art. 37 de la Loi doit recevoir une interprétation libérale, tant et si bien que le mot «avantage» s'entend de tous les montants ou autres bénéfices de quelque nature que ce soit reçus de l'employeur. Ainsi dans l'arrêt *La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428, infirmant les instances inférieures, la Cour suprême conclut que la réception par un employé, à la suite de la réussite de cours suivis et payés par lui, d'un petit montant forfaitaire en vertu d'un programme incitatif mis sur pied par son employeur afin justement d'encourager les employés à améliorer leurs connaissances en suivant des cours, constituait un avantage imposable.

[53] Néanmoins, la jurisprudence a reconnu une exception au principe de l'imposition de toute somme reçue de l'employeur dans le cadre de l'emploi, soit le cas du simple remboursement d'une dépense encourue en réponse à une exigence spécifique de l'employeur. Ainsi, le remboursement des frais de déplacement qu'un l'employé est tenu d'encourir à la demande de son employeur pour visiter des clients dans le cadre de son emploi n'est pas considéré un avantage. Par contre, le remboursement des frais d'autobus, de taxi ou d'automobile encourus par un employé pour se déplacer régulièrement de chez lui à son travail, et ce, même si bénéficiant à son employeur, constitue bel et bien un avantage imposable car il s'agit du remboursement d'une dépense de nature personnelle.

[54] Sur la foi de cette exception, dans *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Confédération des caisses populaires et d'économie Desjardins du Québec*, [2001] R.D.F.Q. 16 (C.A.), la Cour a conclu que le remboursement de repas pris alors que l'employé fait du temps supplémentaire à la demande de son employeur, par opposition aux repas pris dans le cadre de l'horaire régulier de travail, ne constituait pas un avantage imposable. L'élément clé de cette exception est ainsi décrit par mon collègue le juge Delisle aux paragr. 24 et 25 :

[24] Le paiement par l'employeur à son employé d'une dépense de repas ou de transport, pour du travail exécuté sur les lieux réguliers de travail, *que normalement celui-ci n'aurait pas encourue*, ne constitue pas un avantage, puisque ce paiement ne fait que remettre l'employé dans l'état où il était avant d'être obligé de subir la dépense.

[25] C'est là le test fondamental: la dépense ne fait alors plus partie des actes inhérents à l'exercice d'un travail, mais elle est subie à cause d'une exigence particulière, en l'absence de laquelle la dépense n'aurait pas été nécessaire. Il n'importe pas que le remboursement s'effectue par un montant forfaitaire établi en fonction d'une moyenne.

(je souligne)

Quant au juge Rochon, dans ses motifs concurrents, après une revue de la jurisprudence fiscale, il ajoute :

[62] La Cour d'appel fédérale a adopté une approche similaire: il doit y avoir un bénéfice économique pour le contribuable. La somme versée doit avoir pour effet d'augmenter la valeur nette du patrimoine (*Procureur général du Canada c. Hoefele*, [1996] 1 C.F. 322). Dans l'arrêt *Huffman*, précité, le juge Heald conclut que le paiement ne sera pas considéré comme un avantage si l'employé « avait simplement été rétabli dans la situation financière où il se trouvait avant que son employeur n'exige qu'il engage ces dépenses ».

(je souligne)

[55] Il en va de même du remboursement des vêtements, plus amples que nécessaire, qu'un policier en civil doit acheter pour cacher ses équipements et qui s'usent plus vite de ce fait, et ce, à la suite d'une exigence de son employeur, vêtements qu'il ne porte par ailleurs pas hors du travail (*The Queen v. Huffman*, 90 D.T.C. 6405 (C.A.F.)).

[56] Je retiens de la jurisprudence fiscale que le remboursement d'une dépense engagée en raison des exigences d'un emploi ne constitue pas un avantage, mais plutôt la réparation d'un préjudice subi par l'employé en raison de l'emploi. Par contre, le remboursement ou la prise en charge d'une dépense que doit supporter toute personne pour sa subsistance (repas, habitation, vêtement, voiture, autobus, etc.), constitue un avantage. En somme, le remboursement d'une dépense ordinaire ou courante d'un employé ou d'une dépense personnelle constitue un avantage imposable, sauf le cas exceptionnel où la dépense est rendue nécessaire par la nature même de l'emploi ou que les exigences de l'emploi le contraignent à assumer la dépense (*Guay c. Canada*, (2005) A.C.F. n° 451).

[57] En l'instance, le caractère volontaire des contributions faites par les cadres de Tecsalt n'est pas mis en doute. Dans les passages cités plus haut, le président de Tecsalt affirme que les cadres sollicités n'étaient pas obligés de faire des contributions, ce que confirme M. Bernier. Peu importe la motivation (intérêt pour Tecsalt d'avoir une bonne image auprès des décideurs politiques, désir de ne pas déplaire au président, etc.) qui amenait les cadres à faire des contributions importantes, et ce, sachant qu'ils se prévaudraient ensuite des mesures incitatives, il demeure qu'on ne peut parler ici d'une dépense encourue à la suite d'une exigence de l'employeur.

[58] La contribution politique, qui par sa nature est personnelle² comme le souligne à bon droit la juge de première instance, reste donc en l'instance une dépense personnelle, même si engagée en tenant pour acquis qu'elle sera remboursée ensuite par l'employeur. En somme, M. Bernier a choisi de se prévaloir de mesures incitatives offertes par son employeur, au même titre que Mme Savage qui s'était inscrite à des cours de formation reliés à son emploi consciente que son employeur lui verserait en cas de succès aux examens un montant prédéterminé. Dans le cas de Mme Savage, la Cour suprême, renversant les instances inférieures, a qualifié le montant reçu d'avantage imposable (*La Reine c. Savage*, précité). Je suis d'avis qu'il n'en va pas autrement du montant reçu de Tecsalt par M. Bernier.

[59] Pour déterminer l'ampleur de cet avantage, il faut ensuite comparer la situation de l'appelant avec celle d'un autre contribuable faisant lui aussi volontairement une contribution politique, mais ne pouvant ensuite bénéficier d'un remboursement de son employeur.

[60] Dans ce dernier cas, le donateur voit son patrimoine appauvri, même après le crédit d'impôt prévu à l'art. 776 de la Loi (maximum de 400 \$). Si ses contributions totalisent 5 000 \$, il subit un appauvrissement réel de plus de 4 000 \$. Dans le cas de M. Bernier, il n'y a eu aucun appauvrissement, puisque ses contributions lui ont été ensuite remboursées intégralement par son employeur. Par rapport aux autres employés de Tecsalt qui font des contributions et ne bénéficient pas des mesures incitatives, son patrimoine se trouve amélioré.

[61] En résumé, je suis d'avis que la juge de première instance n'a commis aucune erreur manifeste et dominante en concluant que le système mis en place résultait, dans les circonstances, en un avantage pour les cadres qui acceptaient d'y participer.

[62] Avant de terminer, je crois utile de faire deux commentaires à l'égard de l'analyse proposée par mon collègue le juge Morin.

[63] Premièrement, il me semble élargir dangereusement l'exception à ce qui constitue un avantage imposable en excluant le remboursement d'une dépense volontairement encourue, non exigée par l'employeur, du simple fait que celle-ci puisse éventuellement bénéficier à l'employeur. À ce compte, le remboursement des frais de déplacement pour se rendre au travail ne constitue pas un avantage, puisque la dépense bénéficie en fin de compte à l'employeur. De plus, comme en l'instance, si le but de la démarche du cadre est de préserver les bonnes relations de son entreprise

3. La *Loi électorale*, précitée prescrit que seuls les électeurs peuvent faire des contributions politiques, et ce, à même leurs propres biens (art. 87 et 90 *Loi électorale*).

avec les patrons politiques du donneur d'ouvrage il se trouve à en bénéficier tout autant que l'employeur (maintien de son emploi, maintien de la capacité de l'employeur de payer voire d'augmenter son salaire, etc.). Sans l'élément «exigence de l'emploi» ou «dépense imposée et autrement non encourue» ou «compensation d'un préjudice imposé par l'employeur», la distinction entre avantage imposable et non imposable risque de devenir impossible.

[64] Deuxièmement, les facteurs de comparaison qu'il propose sont inadéquats. Selon lui, il faut comparer la situation de M. Bernier avant ses contributions avec celle après leur remboursement, ce qui l'amène forcément à conclure qu'il n'y a aucune augmentation de son patrimoine. Un tel raisonnement pourrait s'appliquer dans tous les cas de remboursement d'une dépense. Ainsi, si l'employeur rembourse à son employé déménagé dans le Grand Nord ses frais de transport de sa nourriture du sud vers le nord, il n'y aurait aucun avantage, puisque sa situation serait la même en bout de ligne avant la dépense et après le remboursement. Or, la jurisprudence est constante à considérer qu'il y a alors un avantage au sens de la loi fiscale puisqu'il faut comparer la situation de ce travailleur avec celle d'une autre personne qui réside dans le Grand Nord mais ne bénéficie pas d'un tel remboursement (*Leduc, succession c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 1514 (QL), [1996] 1 C.T.C. 2873, cité avec approbation par la Cour d'appel fédérale dans *Dionne v. The Queen*, supra). En réalité, pour déterminer s'il y a réception ici d'un avantage, il faut comparer la situation du donateur bénéficiaire des mesures incitatives et celle de celui qui ne l'est pas, comme l'a fait la juge de première instance.

CONCLUSION

[65] Pour ces motifs, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

PIERRE J. DALPHOND J.C.A.

MOTIFS DU JUGE DUSSAULT

[66] J'ai pris connaissance des motifs de mes collègues les juges Morin et Dalphond.

[67] Le juge Dalphond conclut que le remboursement de la dépense engagée par l'appelant constitue un avantage imposable. Il fonde cette conclusion sur le fait que la dépense n'a pas été effectuée en raison d'une « exigence particulière » de son employeur, mais plutôt à la suite d'une simple incitation de sa part et qu'il faut, dans un tel cas, comparer la situation de l'appelant avec celle d'un autre contribuable effectuant le même genre de dépense. Le juge Morin, au contraire, conclut que le remboursement constitue plutôt un avantage non imposable. Selon lui, le remboursement n'est qu'une remise en état du patrimoine de l'appelant à la suite du préjudice subi qui se mesure en comparant la situation financière de celui-ci avant et après qu'il ne soit remboursé.

[68] Avec égards, je suis d'accord avec la conclusion du juge Morin qu'aucun avantage n'a été conféré à l'appelant au sens de la *Loi sur les impôts*, (L.R.Q., c. I-3). Voici pourquoi.

[69] Les tribunaux reconnaissent généralement que, pour déterminer si le remboursement par l'employeur d'une dépense engagée par l'employé à l'occasion de son emploi constitue ou non un avantage imposable, ils doivent examiner si le remboursement constitue une remise en état à la suite d'un préjudice subi ou un bénéfice économique. Ils reconnaissent, de plus, que cet examen ne peut se faire dans l'abstrait. Ils doivent, à cette fin, examiner les circonstances de chaque espèce. Cela ne les empêche pas, toutefois, de tenter de dégager, sous forme de tests applicables, certains principes susceptibles de les guider dans la qualification du remboursement ou de la dépense concernée. Il en résulte une multitude de tests dont le choix dépend souvent des circonstances de chaque espèce et qui, de surcroît, ne font pas l'objet d'une application systématique :

- La dépense résulte-t-elle d'une exigence particulière ou d'une mesure incitative?
- La dépense entraîne-t-elle un bénéfice pour l'employeur ou pour l'employé?
- La dépense est-elle personnelle ou découle-t-elle, plutôt, de la nature même de l'emploi?

- La situation de l'employé remboursé doit-elle être comparée avec celle d'un autre qui ne l'est pas ou, encore, avec celle de tous les autres contribuables ou, encore, avec une catégorie particulière d'entre eux?

[70] Devant l'incertitude qui se dégage de ces tests, le juge Linden de la Cour d'appel fédérale fait cette mise en garde dans *M.R.N. c. Phillips*, ([1994] 2 C.F. 680, aux p. 685-686) :

Ce domaine de droit, tant la loi que la jurisprudence, est si confus et si contradictoire que les tribunaux devraient faire preuve de circonspection à cet égard, et ne prendre des décisions que dans les affaires dont ils sont saisis. Bien que j'appuie certainement tous les efforts déployés pour uniformiser la jurisprudence dans ce domaine, nous devons nous garder d'imposer l'uniformité absolue là où elle n'existe pas et là où elle ne peut être réalisée, tout au moins par les tribunaux. [Je souligne.]

[71] Ici, justement, les circonstances très particulières de la dépense visée par le remboursement — le versement de contributions politiques substantielles — montre bien la pertinence de cette remarque.

[72] D'un côté, il est vrai que ce remboursement ne peut être vu comme une rémunération pour services rendus ni comme la réparation d'un préjudice subi en raison de la nature ou des exigences de l'emploi (*Canada c. Huffman* (C.A.F.), [1990] A.C.F. No 529 (Quicklaw); *Guay c. The Queen*, 97 DTC 5267, [1997] A.C.F. No 470 (Quicklaw)) ou, encore, d'une exigence particulière de l'employeur (*Québec (sous-ministre du Revenu) c. Confédération des caisses populaires et d'économie Desjardins du Québec*, [2001] R.D.F.Q. 16 (C.A.), paragr. [24], [25] et [62]).

[73] De l'autre, il demeure que, contrairement à ce qui est habituellement le cas pour ce genre de dépense, l'appelant ne l'a pas engagée, à titre purement personnel, en dehors de tout lien avec son emploi. Du reste, celle-ci semble profiter principalement à son employeur. Par ailleurs, il coule de source qu'elle n'a rien à voir avec les dépenses personnelles « ordinaires ou courantes » que toute personne doit supporter même lorsqu'elle occupe un emploi — logement, vêtements, repas, transport pour aller au travail et en revenir, etc. (*Leduc, succession c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 1514 (Quicklaw)).

[74] Je reconnais que les contributions politiques sont normalement une dépense de « nature personnelle » et qu'en l'espèce, l'appelant n'était pas obligé de les verser pas plus que l'employée Savage ne l'était de suivre des cours à la suite d'une mesure incitative de son employeur (*La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428, j. Dickson, pour

la majorité). Dans cette affaire, il était clair toutefois que Savage avait engagé la dépense à titre personnel et qu'elle était la principale bénéficiaire de la formation acquise, son employeur n'en tirant au mieux qu'un bénéfice indirect. Ici, je ne peux certainement pas en dire autant de l'appelant au regard des contributions politiques qu'il a versées.

[75] D'une part, même s'il n'y était pas formellement tenu, il est plus que vraisemblable, vu le contexte dans lequel la dépense a été engagée, que l'appelant n'aurait jamais versé de telles sommes à titre purement personnel.

[76] D'autre part, justement à cause du contexte et de l'importance des sommes impliquées, il me paraît difficile, dans les circonstances, de comparer la situation de l'appelant avec celle de tout autre contribuable comme l'a fait la juge de première instance.

[77] En conclusion, même si l'appelant n'a pas versé les contributions politiques litigieuses pour satisfaire à une exigence particulière de son employeur, j'estime que les circonstances singulières de l'espèce justifient qu'on qualifie leur remboursement de simple remise en état du patrimoine de l'appelant à la suite d'un préjudice subi et non de bénéfice économique dont il aurait profité.

[78] Pour ces motifs, je souscris donc au dispositif tel que formulé par le juge Morin au paragraphe [33] de ses motifs.

RENÉ DUSSAULT J.C.A.