

Québec
1967
23 mai
Ottawa
14 juin

ENTRE :

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL . . APPELANT ;

ET

WILBROD BHÉRER INTIMÉ.

Impôt sur le revenu—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, articles 3, 5(1)(b) et 11(9)(a)(b)(c), 139(1)(ab)(e)—Allocation annuelle—Président d'une commission scolaire—Frais de représentation et de déplacement sous l'autorité d'une législation provinciale.

L'intimé, un avocat, tout en pratiquant activement sa profession, durant les années 1958, 1959, détenait une charge publique, celle de président de la Commission des écoles catholiques de Québec. Sous l'autorité d'une législation provinciale, il recevait une allocation annuelle de \$2,000.00 pour frais de représentation et de déplacement. Le Ministre ajouta au revenu déclaré de l'intimé les montants d'allocation reçus pour les années en question qu'il cotisa pour fins d'impôt. L'intimé s'objecta à cette cotisation devant la Commission d'appel d'impôt sur le revenu prétendant que ces montants avaient été exclusivement dépensés pour représentation et frais de voyage. La Commission d'appel de l'impôt sur le revenu lui donna raison en décidant que le Ministre ne pouvait pas ajouter ces montants pour cotisation. Par conséquent, les revenus de l'intimé, à titre de président de la Commission scolaire n'étaient pas imposables.

Le Ministre excipe de cette décision devant cette Cour, en invoquant que ces montants étaient imposables suivant les dispositions de l'article 5(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Jugé: L'appel est accueilli; la décision de la Commission d'appel de l'impôt est infirmée, et jugement retournant les cotisations des deux années au Ministre aux fins d'une recotisation;

- 2° les allocations reçues par l'intimé pour dépenses dans les années 1958, 1959, doivent faire partie des revenus imposables de l'intimé pour chacune de ces années respectivement;
- 3° ces montants représentent une partie de son traitement à titre de frais de représentations et de déplacement et sont des montants reçus en partie «comme allocation pour frais personnels» et en partie «à titre d'allocation pour . . . autres fins» suivant les dispositions de l'article 5(1)(b);
- 4° ces montants doivent être ajoutés au traitement de la charge occupée par l'intimé pour déterminer le revenu de sa charge;
- 5° la Cour, en outre, ordonne qu'en vertu de l'article 11(9), un montant de plus de \$1,000, devra être déduit dans le calcul du revenu imposable de l'intimé pour chacune des années 1958 et 1959;
- 6° la Cour accepte le témoignage de l'intimé à l'effet qu'il a dépensé plus de \$1,000 dans chacune des deux années «pour frais de voyage et de représentation»;
- 7° les frais de cet appel sont contre l'appelant.

1967
 }
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BHÉRER
 —

APPEL d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt sur le revenu.

A. Garon et P. Cumyn pour l'appelant.

Wilbrod Bhérer, c.r. pour lui-même, intimé.

JACKETT P.:—Par cet appel, l'appelant excipe d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt en date du 18 décembre 1962, maintenant l'appel de l'intimé, relativement aux cotisations pour les années d'imposition 1958 et 1959 de l'intimé, en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ch. 148, S.R.C. 1952.

La première question qui se pose ici est celle de savoir si l'appelant a eu raison d'ajouter, par ces cotisations, au revenu déclaré par l'intimé pour chacune de ces années d'imposition, un montant que l'intimé a reçu chaque année, à titre de président de la Commission des écoles catholiques de Québec, pour frais de représentation et de déplacement, sous l'autorité de l'article 3 du chapitre 108 des *Statuts de la province de Québec* de 1955 qui se lit en partie comme suit:

3. Nonobstant toute disposition législative inconciliable, le traitement du président de la Commission des écoles catholiques de Québec sera de cinq mille dollars par année, dont trois mille dollars à titre de salaire et deux mille dollars à titre de frais de représentation et de déplacement; . . .

L'intimé a reçu à titre de frais de représentation et de déplacement, sous l'autorité de cet article, \$1,890 pour l'année 1958 et \$2,000 pour l'année 1959.

1967
 }
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BHÉREZ
 —
 Jakkett P.
 —

Selon l'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la Partie I de ce statut, est son revenu pour l'année de toutes provenances et comprend le revenu pour l'année provenant d'entreprises et de charges. Aux termes de l'article 139(1)(e), le mot «entreprise», dans ce statut, «comprend une profession», et selon l'article 139(1)(ab), le mot «charge» signifie «le poste d'un particulier lui donnant droit à un traitement ou rémunération déterminée ou constatable» et l'expression «fonctionnaire» signifie «une personne détenant une telle charge».

L'intimé est membre d'une étude légale et pratique activement la profession d'avocat depuis au-delà de trente ans. Depuis le mois de janvier 1958, il est président de la Commission des écoles catholiques de Québec.

A mon avis, les montants que l'intimé a reçus en vertu de l'article 3 du chapitre 108 des *Statuts de la province de Québec* de 1955 ne sont pas des revenus de sa profession d'avocat et s'ils ne forment pas partie de son revenu à titre de président de la Commission des écoles catholiques de Québec, ils ne font aucunement partie de ses revenus.

Selon l'appelant, aux revenus de l'intimé pour les années 1958 et 1959 doivent être ajoutés les montants de \$1,890 et \$2,000 respectivement, en vertu de l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui se lit comme suit:

5. Le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et 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 que lui procurent les contributions de son employeur à un fonds ou plan enregistré de pension, d'assurance collective, de service médical ou de prestation de chômage supplémentaire, ou sous le régime d'un tel fonds ou plan) qu'il reçoit ou dont il jouit dans l'année à l'égard, dans le cours ou en vertu de sa charge ou de son emploi; et
- (b) tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins sauf
 - (1) les allocations pour frais de voyage, frais personnels ou frais de subsistance, expressément établies dans une loi du Parlement du Canada,
 - (2) les allocations de déplacements et les allocations aux épouses de mobilisés reçues en vertu de règlements de service à titre de membre des forces navales, des forces de l'armée ou des forces aériennes du Canada,

- (iii) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues à l'égard d'une période d'absence du Canada, à titre
- (A) d'ambassadeur, de ministre, de haut commissaire, de fonctionnaire ou de préposé du Canada ou de membre des forces navales, des forces de l'armée ou des forces aériennes du Canada, ou
- (B) d'agent général, de fonctionnaire ou de préposé d'une province,
- (iv) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues par un agent général d'une province relativement à une période pendant laquelle il était à Ottawa en qualité d'agent général de la province,
- (v) les allocations raisonnables pour frais de voyage reçues de son employeur par un employé en ce qui concerne une période de temps pendant laquelle il était employé relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur,
- (vi) les allocations raisonnables reçues par un ministre du culte ou un membre du clergé desservant un diocèse, une paroisse ou une congrégation, ou en ayant la charge, pour les frais de transport que comporte l'accomplissement des fonctions de sa charge ou emploi, ou
- (vii) les allocations (ne dépassant pas des montants raisonnables) pour frais de voyage qu'un fonctionnaire ou employé (autre qu'une personne employée relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur) a reçues de son employeur, si elles étaient calculées en fonction du temps véritablement passé par le fonctionnaire ou employé à voyager à l'extérieur
- (A) de la municipalité où était situé l'établissement de l'employeur dans lequel le fonctionnaire ou l'employé travaillait ordinairement ou auquel il adressait ordinairement ses rapports, et
- (B) de la région métropolitaine, s'il en est, où était situé cet établissement
- dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi;
- moins les déductions permises par les alinéas *v*), *q*) et *qa*) du paragraphe (1) de l'article 11 et par les paragraphes (5) à (11), inclusivement, de l'article 11, mais sans autre déduction de quelque nature que ce soit.

1967
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BÉLÉGER
 JACKETT P.

Pour la solution du présent litige, l'article précité doit être lu avec l'article 11(9), qui se lit comme suit:

- (9) Lorsqu'un fonctionnaire ou employé, dans une année d'imposition,
- (a) était ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits,
- (b) était tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de voyage que lui occasionnait l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

1967
 }
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BÉRIER
 ———
 JACKETT P.
 ———

(c) ne touchait pas une allocation pour frais de voyage non comprise, en raison du sous-alinéa (v), (vi) ou (vii), de l'alinéa b) de l'article 5, dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année aux termes du paragraphe (5), (6) ou (7)

il peut être déduit, dans le calcul de son revenu provenant de sa charge ou de son emploi pour l'année, nonobstant les alinéas a) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants qu'il a dépensés pendant l'année pour fins de voyage dans le cours de son emploi.

La première question à décider est si l'appelant a eu tort quand il a augmenté les revenus de l'intimé pour les années 1958 et 1959 de \$1,890 et \$2,000 respectivement sous l'autorité de l'alinéa (b) de l'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La Commission d'appel de l'impôt décida qu'on ne pouvait ajouter ces montants aux revenus de l'intimé. L'appelant soutient que cette décision est erronée et que ces montants doivent faire partie du revenu imposable de l'intimé.

La décision de la Commission, telle que je la conçois, se réclame du principe suivant lequel la cause de *Samson v. le Ministre du Revenu national*¹ fut décidée par cette cour. Dans cette cause la question en jeu était en principe la même que celle qui doit être décidée dans la présente cause, mais avec cette distinction qu'elle fut décidée cependant d'après la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* qui ne comportait pas de disposition semblable à l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En effet, après la décision dans la cause de *Samson*, un nouveau paragraphe fut ajouté à l'article 3 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, au chapitre 14 des *Statuts du Canada* 1943, qui se lit comme suit:

(4) Tout paiement fait à une personne concernant quelque fonction, charge ou emploi, à titre d'allocations sur une base journalière ou autre base périodique, d'allocations ou frais de subsistance, ou autrement (sauf les allocations de voyage ou autres expressément fixées par et dans une loi du Parlement du Canada et les frais de voyage payés à un membre des forces navales, militaires ou aériennes du Canada dans les armées actives canadiennes) constitue un salaire de cette personne et est imposable comme revenu aux fins de la présente loi; cependant, les allocations de subsistance payées à des personnes servant hors du Canada mais maintenant un établissement domestique d'un seul tenant au Canada et étant, soit des employés du Gouvernement canadien, soit des membres des forces navales, militaires ou aériennes du Canada dans les armées actives canadiennes, ne sont pas réputées constituer un revenu imposable, jusqu'à concurrence d'un montant que le ministre peut déterminer à sa discrétion.

¹ [1943] R C de l'É. 17.

Ce paragraphe, exprimé différemment, fut subséquentement incorporé dans l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, (*supra*), par l'alinéa (b) de ce paragraphe. Il m'est donc impossible de partager l'opinion de la Commission d'appel de l'impôt à l'effet que le principe appliqué par cette cour dans la cause de *Samson* peut être appliqué ici. Il faut en effet appliquer ici les mots de l'article 5 selon leur sens ordinaire.

L'article 5 énonce que le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une charge, est le traitement, salaire et autre rémunération que le contribuable a touchés dans l'année «plus», *inter alia*, «tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins» sauf certaines exceptions qui ne s'appliquent pas ici. A mon avis, les montants qui nous concernent ici, ayant été reçus par l'intimé comme une partie de son traitement à titre de frais de représentation et de déplacement, sont des «montants» que l'intimé a reçus en partie comme «allocation pour frais personnels» et en partie «à titre d'allocation pour . . . autres fins», dans le sens des mots exprimés dans l'alinéa (b) et, par conséquent, ils doivent être ajoutés au traitement de sa charge pour déterminer le revenu de sa charge, tel que requis par l'article 5(1).

Ce n'est pas là, cependant, la fin du présent appel, car les mots qui terminent l'article 5(1) indiquent qu'il faut soustraire de la somme obtenue (en ajoutant les montants reçus dans l'année) *inter alia* une déduction permise en vertu du paragraphe 9 de l'article 11.

A ce propos, il est intéressant de noter qu'au paragraphe 8² de l'avis d'appel, l'appelant admet qu'en vertu de l'article 11(9) l'intimé a droit de réclamer en déduction de son revenu pour chaque année la somme de \$700. Cela veut donc dire que l'appelant admet que toutes les conditions exigées par les alinéas (a), (b) et (c) de l'article 11(9) ont été satisfaites. Il ne reste plus qu'à déterminer «les montants» que l'intimé «a dépensés pendant l'année pour

² Au début de l'audition de la présente cause, l'appelant demanda la permission d'amender son avis d'appel en retranchant ce paragraphe. Cette demande fut faite sans que l'intimé en fût notifié. Après avoir considéré toutes les circonstances, cette demande fut rejetée.

1967
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BÉLÉGER
 J. P.

fins de voyage dans le cours de son emploi». La Commission d'appel de l'impôt s'est prononcée comme suit à ce sujet:

L'appelant a prouvé sans avoir été contredit qu'il avait bel et bien dépensé les montants qu'il a reçus au cours des années 1958 et 1959 et qu'il les a dépensés à titre de représentation et de déplacement dans l'exécution de ses devoirs de président de la Commission et qu'il ne lui est resté rien en propre à même ces montants.

Il ne me reste qu'à déterminer, suivant la preuve présentée devant cette cour, le ou les montants dépensés par l'intimé comme frais de déplacement.

L'intimé comparut personnellement et témoigna que lorsqu'on lui demanda d'accepter la charge de président de la Commission des écoles catholiques de Québec, il aurait préféré être tout simplement remboursé des dépenses encourues dans l'exercice des devoirs de sa charge mais on lui fit savoir que le moyen prévu à l'article 3 du chapitre 108 des *Statuts de Québec* convenait mieux à l'administration des affaires de la Commission et ce fut ce moyen qui prévalut. Comme il n'avait aucune obligation de rendre compte de ses dépenses et, ne réalisant pas qu'il pût être imposé pour des montants reçus comme dépenses encourues dans l'exercice de ses fonctions publiques, l'intimé ne garda aucun compte des argents ainsi dépensés. Évidemment, en ce moment, soit huit à neuf ans après que ces montants furent dépensés, l'intimé ne prétend même pas qu'il puisse se rappeler, d'une façon détaillée quelconque, les argents ainsi dépensés.

L'intimé déclara cependant sous serment qu'il avait dépensé plus de \$2,000 dans chacune des deux années en «frais de représentation et de déplacement» et que de ce montant, dans chacune de ces années, il avait dépensé plus de \$1,000 «pour frais de voyage dans le cours de son emploi». Tenant compte du fait qu'un contribuable qui en appelle avec succès à la Commission d'appel de l'impôt et qui ensuite est entraîné par le moyen d'un appel devant cette cour, ne peut contrôler que difficilement, s'il le peut, le cours des procédures, je suis prêt à croire que l'intimé n'a été pour rien dans le long délai qui s'est écoulé entre le moment où les argents furent dépensés et le moment où il réalisa qu'il était utile à la détermination de ses obligations fiscales fédérales qu'il en témoigne devant cette cour. Dans les circonstances, j'accepte le témoignage de l'intimé à l'effet qu'il a dépensé plus de \$1,000 dans chacune des deux

années «pour frais de voyage dans le cours de son emploi» et je devrais ajouter que c'est en raison de ces mêmes circonstances que je n'ai pas permis au procureur du Ministre de presser l'intimé de questions quant aux détails de ces dépenses.

Ce que je viens de dire me paraît suffisant pour les fins du jugement que je dois rendre, qui maintiendra le présent appel, infirmera la décision de la Commission d'appel de l'impôt, lui substituera un jugement retournant les cotisations des deux années à l'appelant aux fins d'une recotisation basée sur le fait que les allocations pour dépenses pour l'année 1958 de \$1,890 et les allocations pour dépenses de l'année 1959 de \$2,000 doivent faire partie des revenus imposables de l'intimé pour chacune de ces années respectivement, et aussi qu'un montant de plus de \$1,000 devra être déduit dans le calcul du revenu imposable de l'intimé pour chacune de ces années en vertu de l'article 11(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Étant donné les circonstances de cette cause, mon jugement comportera aussi que l'appelant devra payer à l'intimé les frais de l'appel devant cette cour, que je fixerai par le jugement à \$400 à moins que l'intimé ne choisisse de les faire fixer après taxation.

Bien qu'il me semble que j'aie dit tout ce qu'il fallait pour expliquer le jugement que j'ai l'intention de rendre, je veux ajouter quelques mots relativement aux dispositions de droit strict qui s'appliquent aux faits de la présente cause.

Ces faits peuvent être mis en relief assez brièvement comme suit:

L'intimé, durant les années en question, détenait une charge publique sous l'autorité d'une législation provinciale suivant laquelle il recevait une allocation annuelle de \$2,000 pour «frais de représentation et de déplacement». Durant chacune de ces années, au cours de l'exercice de ses devoirs publics, il dépensa plus que le montant de \$2,000 reçu

- a) en frais réels de dépenses de voyage faits dans l'exercice de ces devoirs, et
- b) en «frais de représentation».

Il n'est pas inutile de souligner en passant que, quant à l'intimé, «frais de représentation» ne signifie pas réceptions de convives à des restaurants dispendieux. Tels frais, en effet, selon lui, comportent des dépenses encourues par le

1967

MINISTRE DU
REVENU
NATIONAL
v.
BHÉRER

Jackett P.

1967
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BIÉREZ
 J. J. J. P.

président, au nom de la Commission, dans l'exercice des activités de la Commission conformément aux coutumes et pratiques reconnues dans la communauté. Les principales classes de ces dépenses furent en effet pour :

- a) des prix donnés à des moments appropriés au nom de la Commission à des élèves, et
- b) des marques de sympathies à l'occasion de la mort ou de la maladie d'un membre du personnel de la Commission ou de sa famille.

L'on pourrait fort bien se demander si l'on était dans la situation de l'intimé, comment il se peut que des argents perçus d'un gouvernement pour être dépensés à des fins publiques de la sorte et qui en fait ont été ainsi dépensés, puissent être imposés par un autre gouvernement comme s'ils avaient été reçus pour l'usage personnel du récipiendaire.

Quand la *Loi de l'impôt sur le revenu* fut décrétée pour la première fois en 1948, par le chapitre 52 des Statuts de 1948, il y avait deux aspects de l'article 5³ qui, manifeste-

³ L'article 5 tel que décrété par le chapitre 52 de 1948 se lit comme suit :

5. Le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications, que le contribuable a touchés dans l'année, plus

- a) la valeur de pension, logement, et autres prestations (sauf les prestations que lui procurent les contributions de son employeur à ou relativement à un fonds ou système de pension de retraite, un système d'assurance collective ou un système de service médical agréés) qu'il reçoit ou dont il jouit dans l'année à l'égard, dans le cours ou en vertu de sa charge ou de son emploi, et
- b) tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins sauf
 - (i) les allocations de déplacement ou autres établies expressément dans une loi du Parlement du Canada,
 - (ii) les allocations de déplacement et les allocations aux épouses de mobilisés reçues en vertu de règlements de service à titre de membre des forces navales, militaires ou aériennes du Canada, ou
 - (iii) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues à l'égard d'une période d'absence du Canada, à titre
 - (A) d'ambassadeur, de ministre, de haut commissaire, de fonctionnaire ou de préposé du Canada ou de membre des forces navales, militaires ou aériennes du Canada, ou
 - (B) d'agent général, de fonctionnaire ou de préposé d'une province,

moins les déductions permises par les alinéas g) et j) du paragraphe premier de l'article onze et par les paragraphes sept et huit dudit article, mais sans aucune autre déduction de quelque nature que ce soit.

ment, étaient inéquitables en ce qu'ils prévoyaient expressément la possibilité qu'un officier ou employé soit imposé sur un montant qui excède les gains nets qu'il perçoit de son emploi. Ces deux aspects étaient que

- a) sauf quelques rares exceptions, un officier ou employé devait inclure dans son revenu toutes «allocations» (ceci était prévu par l'équivalent de 1948 de l'article 5(1)(b) que j'ai dû appliquer dans le présent appel), et
- b) sauf quelques rares exceptions aussi, aucune déduction quelconque n'était permise dans la supputation du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi.

1967
 MINISTRE DU
 REVENU
 NATIONAL
 v.
 BHÉRER
 Jackett P.

J'ai toujours compris que l'on trouvait une justification à ces aspects apparemment inéquitables de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans les difficultés administratives que l'on trouve à appliquer une loi qui frappe d'un impôt le profit net réel du revenu d'un officier ou employé provenant de sa charge ou de son emploi. De plus, quant à ces aspects de la loi, je me rappelle avoir entendu dire que, pourvu que les employeurs tiennent compte de ces particularités de notre loi quand les conditions d'une entente avec un officier ou employé étaient arrêtées ou fixées, il ne se verrait pas frappé d'un impôt sur les montants qu'il ne pouvait utiliser pour ses fins personnelles.

Les nombreuses concessions législatives faites aux officiers ou employés affectés par l'état de la loi de 1948 et qui furent passées depuis cette date, témoignent au moins du fait que la forme restrictive que la loi avait adoptée à ce moment entraînait des résultats inéquitables.

J'ai voulu ajouter ces commentaires à cette partie de la *Loi de l'impôt sur le revenu* parce qu'il me semblait que lorsque survient un cas comme celui de l'intimé où cette cour décide que l'application stricte de la loi aurait comme résultat d'imposer à un contribuable un impôt sur un montant reçu par lui et qu'il a ensuite déboursé dans le cours de l'exercice de ses devoirs, la situation doit être mise en lumière d'une façon particulière afin que les autorités puissent considérer en toute connaissance de cause la question de savoir si une rémission devrait être accordée en vertu de l'article 22 de la *Loi sur l'administration financière*, S.R.C. 1952, chapitre 116.