

Montréal  
1968  
2 fév.  
Ottawa  
22 mars

ENTRE :

CHARLES-ÉDOUARD ST-GERMAIN . . . . . APPELANT ;

ET

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL . . . INTIMÉ.

*Impôt sur le revenu—Loi de l'Impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, articles 3, 4, 8(1)(b)(c), 137(2)(a)—Code Civil de Québec, articles 424, 425, 1640—Additions et améliorations faites à la propriété détenue par l'actionnaire, payées par la compagnie locataire, constituent un bénéfice et des avantages pour l'actionnaire—Appel débouté.*

Le ministre a cotisé le contribuable précité en ajoutant une majoration de \$71,668.43 à ses revenus imposables, soit, pour les années fiscales 1959 (\$2,596), 1960 (\$20,963) et 1961 (\$48,108). Selon l'avis du ministre, ces impositions résultent de certains bénéfices pécuniaires réalisés par le contribuable, en sa qualité d'actionnaire unique de Superior Window Company. Les dispositions des articles 8(1) et 137(2) de la *Loi de l'Impôt* sont applicables en l'occurrence.

St-Germain interjeta vainement appel de cette majoration devant la Commission d'Appel de l'Impôt. De cette décision, il entend se pourvoir devant cette Cour.

L'appelant a été, jusqu'à 1962, le propriétaire détenteur de la totalité des 313 actions du capital-actions de la compagnie Superior Window Company Ltd. Il défrayait toutes les impenses de la compagnie et, en retour, en retirait seul tous les avantages et bénéfices.

Au cours des années d'imposition dont il s'agit, le contribuable a loué à sa compagnie, à raison d'un loyer annuel de \$6,600, le terrain et la bâtisse ci-dessus érigée pour l'exercice de son entreprise.

*Jugé*: L'appelant, n'ayant jamais renoncé à son droit d'accession (c.f. 415CC) devenait seul et unique propriétaire des additions et améliora-

tions faites à sa bâtisse puisque, en même temps, il assumait les fonctions de locateur et de locataire. L'article 1640 du *Code Civil* n'a pas son application ici.

2. Que la plus-value ainsi assurée aux immeubles de l'appelant, à même les revenus de sa compagnie, lui a procuré un bénéfice et des avantages en sa qualité d'actionnaire unique, «*qua shareholder*», en vertu des dispositions des articles 8(1)(c) et 137(2) de la *Loi de l'impôt*.
3. L'appel est débouté avec dépens.

APPEL d'une décision de la Commission de l'Impôt.

*Maurice A. Régnier et Peter F. Cumyn* pour l'appelant.

*Alban Garon et J. C. Sarrazin* pour l'intimé.

DUMOULIN J.:—Le contribuable précité interjette appel d'une décision de la Commission d'Appel de l'Impôt, en date du 19 mai 1967, concernant les années fiscales 1959, 1961 et 1962.

La Commission de l'Impôt maintenait les cotisations arrêtées par le ministère du Revenu national qui ajoutaient les montants ci-dessous aux revenus imposables de l'appelant, soit, pour l'exercice 1959, \$2,596.55, pour 1960, \$20,963.28 et, finalement, pour 1961, \$48,108.60; au total une majoration de \$71,668.43.

Selon que relaté dans une pièce au dossier, les parties s'entendent sur les faits suivants:

1. L'appelant était, jusqu'en 1962, le principal actionnaire de la compagnie «*Superior Window Co. Ltd.*», ci-après désignée «*la compagnie y détenant la grande majorité des parts*»;
2. Ladite compagnie occupait, pour les fins de son commerce, de 1959 à 1962, un terrain et une bâtisse qui appartenaient à l'appelant;
3. L'appelant était propriétaire de ces terrain et bâtisse depuis environ 1953, et en avait acquis la propriété à un coût d'environ \$45,537 56;
4. Cette location, par la compagnie précitée, existait en vertu d'un bail verbal passé entre l'appelant et ladite compagnie;
5. De 1959 à 1961, inclusivement, la compagnie effectua des améliorations et additions d'une grande valeur sur lesdits terrain et bâtisse, dont la construction d'un entrepôt d'allonges tant sur l'entrepôt que sur la bâtisse originaire.

Aux précédentes admissions, il convient d'ajouter quelques précisions apportées par Charles-Édouard St-Germain qui témoigna assez longuement à l'audition de la cause.

La compagnie Superior Window Company Ltd., dont l'entreprise en était une de fabrication de fenêtres isolantes, fut constituée dès 1953, en vertu de la *Loi des compagnies de Québec*. De 1953 à 1958, Édouard St-Germain était

1968  
 ST-GERMAIN  
 v.  
 MINISTRE DU  
 REVENU  
 NATIONAL  
 Dumoulin J.

propriétaire de la totalité des 313 actions du capital-actions de la firme, dont il était aussi, il va sans dire, le président et maître absolu.

En 1958 ou 1959, continue le témoin, Jean-Paul Gélinas, alors gérant général de la compagnie, aurait acquis 92 de ces 313 actions à raison de \$250.00 l'unité, en cédant 50, peu après, à un autre employé, Jean-Paul Poirier, gérant des ventes.

Que ces transactions aient été réelles ou empreintes d'opportunisme, cela n'importe guère dans le contexte de ce litige, compte tenu de ce que durant ce bref intervalle, St-Germain ne possédait pas moins de 65% des actions de sa compagnie et de sa déclaration, qu'en février 1962, il redevenait propriétaire des 313 unités du capital-actions, 6 mois avant le 9 août, même année. A cette date, St-Germain vendait en bloc ses actions à la Maison Bienvenu Limitée de Montréal (voir la pièce A-2, p. 22 au cahier déposé de la preuve littérale). Concurrément, Superior Glass Window Company Ltd., alias Charles-Édouard St-Germain, pour satisfaire aux dispositions procédurières de la Loi, transportait à un simple prête-nom, l'emplacement formant partie du lot 1106 des plan et livre de renvoi officiels de la paroisse Notre-Dame de St-Hyacinthe... «avec bâtisses dessus érigées portant les numéros civiques 4475 et 4477 dudit Boulevard Sir Wilfrid Laurier et toutes dépendances y attachées»; pièce A-3, page 25 (le souligné est ajouté). Quant au prix de vente, il s'élevait au chiffre de \$275,000.00, les affaires de la vitrerie attestant, depuis le début, une progression constante.

St-Germain, propriétaire de l'immeuble, avait consenti à Superior Window Company, dès 1953, un bail verbal à raison d'un loyer mensuel de \$435.00 haussé à \$550.00 en 1958 ou 1959. A l'étage supérieur de la manufacture, deux logements étaient loués à des particuliers.

Un second et dernier témoin, Pierre Lacaille, âgé de 37 ans, comptable agréé de son état, revisait la comptabilité de la compagnie. Il nous rapporte le fait révélateur et significatif qu'en 1959 et 1960, le coût du chauffage de la vitrerie, celui des assurances et toutes les taxes civiques et scolaires afférentes à Superior Glass Window Company furent acquittés par Charles-Édouard St-Germain personnellement. En 1961, cependant, selon le conseil profes-

sionnel du comptable Lacaille, St-Germain se ravisa quelque peu et ne solda de ses deniers que l'intérêt semestriel des deux hypothèques consenties lors de l'achat de la bâtisse en 1953.

1968  
ST-GERMAIN  
v.  
MINISTRE DU  
REVENU  
NATIONAL  
Dumoulin J.

De tout ceci, il ressort irréfutablement que la compagnie dont il s'agit était la chose propre, l'entière propriété de l'appelant qui en défrayait les charges civiques ou autres et, conséquemment, en percevait tous les avantages et bénéfices.

Abordons maintenant le point litigieux du débat: l'interprétation statutaire qu'il convient d'appliquer à ces impenses de \$71,668.43, réparties sur la période 1959-1961, que Superior Glass Window déduisait de ses rapports d'impôt comme étant des frais d'exploitation, sommes dont le ministère du Revenu national réclame le remboursement de l'appelant.

Les parties, suivant consentement au dossier, ont soumis, comme ci-après relaté, leurs propositions de droit:

1. A qui appartiennent les améliorations et additions faites à l'immeuble loué au cours des années 1959 à 1961 inclusivement?
2. Si lesdites améliorations et additions appartenaient à l'appelant, à compter de quand lui ont-elles appartenu?
3. Si lesdites améliorations appartenaient à l'appelant, et si elles lui ont appartenu à compter du moment où elles ont été faites,
  - a) Ont-elles donné lieu à une attribution de bénéfices ou avantages par la compagnie de l'appelant «en tant qu'actionnaire» au sens de l'article 8(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu; ou
  - b) Est-ce que le coût de ces améliorations doit être considéré comme faisant partie du coût de location desdits immeubles, et donc comme étant du revenu provenant d'un bien, d'une entreprise ou même d'une source quelconque, au sens des articles 3 et 4 de la Loi de l'impôt sur le revenu; ou
  - c) Constituent-elles un avantage au sens de l'article 137(2)(a) de la Loi de l'impôt sur le revenu?

Les deux premières questions n'en font qu'une pour peu que l'on reconnaisse à l'appelant, ainsi que je dois le faire, la propriété des améliorations et additions à l'immeuble originel au fur et à mesure de leur accomplissement. L'article 415 du *Code civil de Québec* nous apporte dans les termes qui vont suivre une solution corroborative:

415. Toutes constructions, plantations et ouvrages sur un terrain ou dans l'intérieur sont présumés faits par le propriétaire, à ses frais, et lui appartenir . . .

(Les soulignés sont ajoutés.)

1968  
 ST-GERMAIN Or, au paragraphe 2 de son Avis d'appel, St-Germain  
 atteste son droit de propriété, spécifiant que:

v.  
 MINISTRE DU  
 REVENU  
 NATIONAL

2. Au cours des années d'imposition en question l'appelant a loué à un loyer annuel de \$6,600 00 le terrain et la bâtisse dans laquelle la compagnie exerçait son entreprise

Dumoulin J

C'est une lapalissade de dire que la compagnie appartenait à ses actionnaires; en l'espèce, le pluriel n'est même pas de mise puisqu'il n'y avait qu'un seul et unique détenteur de tout le capital-actions, l'appelant. A toutes fins pratiques, St-Germain ne louait à nul autre qu'à lui-même.

La troisième et dernière proposition de droit, dans ses alinéas (a), (b) et (c), pose bien, il me semble, le seul et assez simple problème, celui que règlent les articles 8(1) alinéas (b) et (c) et 137(2) de la *Loi de l'Impôt sur le revenu*. Je joindrais à ces textes, *ex majore cautela*, l'article 12(1)(b) qui interdit, dans le calcul du revenu «la déduction d'une somme déboursée... à compte de capital...». Est-il possible de concevoir des investissements de capitaux plus authentiquement tels que ceux dont fait mention l'Avis d'appel en son paragraphe 3(a), (b) et (c); je cite:

3. En raison de l'augmentation rapide du chiffre d'affaires de la compagnie, cette dernière améliora à ses frais les lieux loués comme suit:
- (a) Au cours de l'année 1959, la compagnie a construit un entrepôt au coût de \$2,596.55;
  - (b) Au cours de l'année 1960, la compagnie a construit un rajout à l'édifice au coût de \$20,963 28;
  - (c) Au cours de l'année 1961, la compagnie a de nouveau agrandi l'édifice au coût de \$48,108.60.

L'emploi des verbes «construire et agrandir» démontre clairement que le bâtiment acheté en 1953, acquérait en 1961, des proportions beaucoup plus considérables que celles de naguère, consistant en des constructions immobilières de nature permanente qui augmentaient d'autant l'actif capitalisé de la compagnie.

Quant à l'alinéa (b) du paragraphe 3 des faits admis, je ne saurais y attacher la moindre importance. D'un simple bail verbal, au loyer annuel de \$6,600.00, quel infime indice de preuve pourrait-on déduire qu'il comportât, additionnellement, l'écrasante charge d'effectuer, en trois ans, des constructions et améliorations au coût de \$71,668.43? J'écarte d'emblée cette suggestion.

Il me reste encore à considérer le sens conjugué des articles 8(1)(a)(b)(c) et 137(2)(a) de notre *loi fiscale*. Le premier édicte que:

8(1) Lorsque dans une année d'imposition,

(a) un paiement a été fait par une corporation à un actionnaire autrement qu'en vertu d'une opération commerciale authentique,

(b) des fonds ou biens d'une corporation ont été affectés de quelque manière que ce soit à un actionnaire ou à son avantage, ou

(c) un bénéfice ou un avantage a été attribué à un actionnaire par une corporation, autrement

(i) qu'à l'occasion de la réduction du capital, du rachat d'actions, ou de la liquidation, cessation ou réorganisation de son entreprise,

(ii) qu'en payant un dividende sous forme d'actions, ou

(iii) qu'en conférant à tous les détenteurs d'actions ordinaires du capital de la corporation un droit d'y acheter des actions ordinares additionnelles,

le montant ou valeur en l'espèce est inclus dans le calcul du revenu de l'actionnaire pour l'année.

1968  
ST-GERMAIN  
v.  
MINISTRE DU  
REVENU  
NATIONAL  
Dumoulin J.

Il n'est pas douteux que le sous-paragraphe (c) ci-dessus qualifie exactement le «bénéfice ou avantage» attribué par sa compagnie à son actionnaire-propriétaire, le favorisant d'une plus-value, de nature immobilière, qui permit à St-Germain de réaliser, le 9 août 1962, lors de la vente de sa fabrique, un profit net de \$157,794.01. Mais, je le répète, la non-déductibilité des impenses annuelles, omises dans les rapports de Superior Glass Window Company, résulte initialement de l'interdiction décrétée à l'alinéa (b) de l'article 12(1) de la Loi (*supra*).

Enfin, l'article 137(2) prévoit l'inclusion «dans le calcul du revenu du contribuable» en l'occurrence, l'appelant, de toutes «opérations de quelque nature que ce soit...» ayant pour résultat «qu'une personne, ici la compagnie, confère un avantage» à ce contribuable. A maintes reprises, nous avons dit que de tels «avantages ou bénéfices» avaient été conférés à Charles-Édouard St-Germain.

Avec les commentaires et précisions que j'ai estimés opportuns, j'abonderais, entre autres, dans le sens de l'une des soumissions de l'intimé ainsi rédigée dans sa Réponse à l'Avis d'Appel:

3(g) A compter du parachèvement de chaque amélioration ou addition, il en résulterait un accroissement de valeur au moins égal au montant des dépenses encourues pour telle amélioration ou addition, soit: \$2,596.55; \$20,963.28 et \$48,108.60, pour les années 1959, 1960 et 1961 respectivement.

1968  
 ST-GERMAIN  
 v.  
 MINISTRE DU  
 REVENU  
 NATIONAL  
 ———  
 Dumoulin J.

Ces additions, dont la plus importante partie comprenait la construction de nouvelles bâtisses, augmentèrent le volume d'affaires de l'appelant, sous le truchement de sa compagnie, de l'ordre de \$200,000, en 1954 à plus d'un million de dollars en 1961. Cette remarquable progression assura une appréciation adéquate à St-Germain qui, au mois d'août, 1962, vendait à la Maison Bienvenu Limitée, de Montréal, les 313 actions de Superior Glass Window au prix de \$318,131, ainsi que «les terrains et immeubles dans lesquels cette compagnie opère», à un coût de \$275,000, puis, encore, contre remboursement d'une somme de \$56,869, «... avances qui me sont dues par Superior Window Co. Ltd...», au total: \$650,000, (pièce A-3).

Depuis l'audition, les parties ont produit des plaidoyers écrits, très élaborés et d'une rédaction limpide, auxquels ce m'est un agréable devoir de décerner des éloges mérités.

Puisque j'ai indiqué, ci-haut, mon sentiment favorable à la thèse de l'intimé, je me restreindrai à une brève analyse du plaidoyer de l'appelant, dont l'essentielle soumission de droit est ainsi posée à la première page de ce mémoire:

... le nœud du débat se situe d'abord au niveau de la troisième question en litige ... nous commenterons en premier lieu cette troisième question ...

#### TROISIÈME QUESTION EN LITIGE:

Si lesdites améliorations appartenaient à l'appelant, et si elles lui ont appartenu à compter du moment où elles ont été faites,

a) Ont-elles donné lieu à une attribution de bénéfices ou avantages par la compagnie à l'appelant «en tant qu'actionnaire» au sens de l'article 8(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu;

1. Notre première proposition est celle-ci: l'article 8 de la Loi de l'impôt sur le revenu ne s'applique pas lorsque la compagnie a agi aux fins de ses affaires ou de son entreprise.

A l'appui de cette prétention les savants procureurs de l'appelant reproduisent de copieuses citations de l'instance: *M.N.R. v. Pillsbury Holdings Ltd.*<sup>1</sup>, qui, à mon sens, traitait de conditions différentes et plutôt complexes, alors que l'actuel litige me semble d'une élémentaire simplicité.

Aux formulations précédentes, et pour leur donner leur exacte signification, il importe d'ajouter cette autre (Plaidoyer de l'Appelant, page 9):

6. ... Nous soumettons, d'abord, à titre de principe de base, qu'en droit civil, faute de stipulations dans le bail, les améliorations locatives appartiennent au locataire qui les a fait construire à ses frais.

<sup>1</sup> [1965] 1 R.C. de l'É. p. 676 et suivantes.

Ainsi l'article 1640 du Code Civil se lit comme suit:

1640. Le locataire a droit d'enlever avant l'expiration du bail, les améliorations et additions qu'il a faites à la chose louée, pourvu qu'il la laisse dans l'état dans lequel il l'a reçue; néanmoins, si ces améliorations et additions sont attachées à la chose louée, par clous, mortier ou ciment, le locateur peut les retenir en en payant la valeur.

1968

ST-GERMAIN  
v.  
MINISTRE DU  
REVENU  
NATIONAL

Dumoulin J.  
—

A ce point précis apparaît, à mon humble avis, la faiblesse sophistiquée de l'appel qui, dans les circonstances, voudrait établir une identité distincte entre la compagnie locataire et le locateur, alors que celui-ci est l'unique propriétaire de celle-là, de tout son capital-actions, et de chacun des immeubles qu'il «loue» verbalement à sa propre créature. Il va de soi que l'article 1640 règle le cas, tout autre, où locataire et locateur sont deux personnes distinctes. Telle est la réplique qu'oppose l'intimé à la page 4 de son Plaidoyer; je cite:

Par ailleurs, l'Appelant soulève un argument fondé sur l'article 1640 du Code civil. Nous devons immédiatement suggérer à la Cour que cet article n'a pas d'application ici puisque, d'une part, il règle un moment de la vie des relations juridiques du locateur et du locataire, soit la fin du bail, et qu'il suppose clairement que le locateur et le locataire sont deux personnes différentes. Or, au cours des années en question (1959-1960-1961) le bail n'était pas terminé, et, lorsqu'il a pris fin, c'est par confusion, ce qui empêche toute opération de l'article 1640 C.c. dans les circonstances. D'autre part, avons-nous vu, l'Appelant n'ayant jamais renoncé à son droit d'accession, il devenait seul et unique propriétaire des améliorations au fur et à mesure qu'elles étaient complétées.

Pourrait-on comprendre, sans tomber dans l'absurde, que Superior Window Company, ne dépendant pas totalement de St-Germain, eut alors assumé une dépense de \$71,668.43 pour des constructions sur un terrain loué au mois, sans autrement se prémunir contre l'application du droit d'accession du locateur, selon que stipulé aux articles 414, 415 et 1640 du *Code civil*.

Que la plus-value ainsi assurée aux immeubles de l'appelant, à même les revenus de sa compagnie, lui ait procuré un bénéfice et des avantages en sa qualité d'actionnaire, et actionnaire unique, «*qua shareholder*» selon l'expression consacrée, cela me paraît une irréfutable conclusion.

Ce bénéfice, qui, d'un même coup, avantageait la compagnie et son propriétaire, St-Germain, ressort de façon concise, des notes du savant membre de la Commission d'Appel de l'impôt, M<sup>e</sup> Maurice Boisvert, c.r. (voir pages 4 et 5 des motifs du jugement) qui écrit:

Comme les bâtisses donnaient lieu à une allocation à l'égard du coût en capital desdites bâtisses, l'appelant réclamait cette allocation et

1968  
ST-GERMAIN  
v.  
MINISTRE DU  
REVENU  
NATIONAL  
Dumoulin J  
—

en déduisait le montant de son revenu chaque année. En somme, d'une part, Superior Window payait pour améliorer et agrandir des propriétés immobilières qui ne lui appartenaient pas et en portait le coût au compte des dépenses d'opérations. D'autre part, l'appelant réclamait les allocations du coût en capital de ses biens immobiliers. La compagnie de l'appelant payait moins d'impôt et l'appelant, de son côté, payait aussi moins d'impôt. Ce peut être une manière habile de faire de bonnes affaires, mais la loi, dans sa sagesse, semble avoir prévu ce genre d'affaires en adoptant l'article 8 précité.

Par tous ces motifs, l'appel est rejeté. L'intimé aura droit de recouvrer ses frais après taxation régulière.