

T-4788-79

T-4788-79

The Queen (Plaintiff)

v.

Aldo Diaz (Defendant)

Trial Division, Marceau J.—Montreal, April 1; Ottawa, April 16, 1981.

Income tax — Deductions — In 1976, the taxpayer claimed a deduction for the support of his parents and his wife's parents in Argentina — Minister disallowed deduction and issued a reassessment — Board set aside reassessment — Defendant relies on s. 109(1)(f) of Income Tax Act — Whether constituent elements of s. 109(1)(f) were complied with — Appeal allowed except with respect to deduction claimed for support of taxpayer's mother — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended, ss. 109(1)(f), 252(2)(c).

Zaki v. The Minister of National Revenue 78 DTC 1583; [1978] C.T.C. 2843, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

R. Roy for plaintiff.

A. Ross for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Arthur J. Ross, Montreal, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MARCEAU J.: The taxpayer-defendant, an economist, comes from Argentina but has been for some years residing and working in Montreal, P.Q. In computing his taxable income for the year 1976, the defendant claimed a special deduction of \$2,965.38, being an amount allegedly expended by him during the taxation year for the support of relatives in Argentina, namely his father (\$823), his mother (\$650), his father-in-law (\$720.75), and his mother-in-law (\$771.63). The Minister disallowed the deduction and issued a reassessment accordingly. The reassessment was set aside by the Tax Review Board. It is this decision of the Board which is here under appeal.

La Reine (Demanderesse)

c.

a

Aldo Diaz (Défendeur)

Division de première instance, le juge Marceau—Montréal, 1^{er} avril; Ottawa, 16 avril 1981.

b

c

Impôt sur le revenu — Déductions — Le contribuable a réclamé en 1976 une déduction pour le soutien de ses parents et de ses beaux-parents qui demeurent en Argentine — Le Ministre n'a pas admis la déduction et a établi une nouvelle cotisation — La Commission a annulé la nouvelle cotisation — Le défendeur se fonde sur l'art. 109(1)(f) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Il échet de déterminer si les conditions d'exemption de l'art. 109(1)(f) ont été remplies — Appel accueilli, sauf pour ce qui est de la déduction réclamée pour le soutien de la mère du contribuable — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, modifiée, art. 109(1)(f) et 252(2)(c).

d

Arrêt mentionné: *Zaki c. Le ministre du Revenu national* 78 DTC 1583; [1978] C.T.C. 2843.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

e

R. Roy pour la demanderesse.

A. Ross pour le défendeur.

PROCUREURS:

f

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Arthur J. Ross, Montréal, pour le défendeur.

g

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

h

LE JUGE MARCEAU: Le contribuable-défendeur, un économiste, est originaire d'Argentine, mais demeure et travaille depuis quelques années à Montréal, au Québec. Lors du calcul de son revenu imposable pour l'année 1976, le défendeur a réclamé une déduction spéciale de \$2,965.38, montant qu'il allègue avoir dépensé durant l'année d'imposition considérée pour le soutien de parents demeurant en Argentine, à savoir son père (\$823), sa mère (\$650), son beau-père (\$720.75) et sa belle-mère (\$771.63). Le Ministre n'a pas admis la déduction et a, par conséquent, établi une nouvelle cotisation. La Commission de révision de l'impôt a annulé la nouvelle cotisation. C'est de cette décision de la Commission dont il est fait appel.

i

j

The provision of the *Income Tax Act* (S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended) on which the defendant relies to support his claim for the exemption is that of paragraph 109(1)(f) which reads as follows:

109. (1) For the purpose of computing the taxable income of an individual for a taxation year, there may be deducted from his income for the year such of the following amounts as are applicable:

(f) an amount expended by the individual during the year for the support of a person who, during the year, was dependent upon the individual for support and was

(i) his parent or grandparent and dependent by reason of mental or physical infirmity,

(ii) his brother or sister

(A) under 21 years of age,

(B) 21 years of age or over and dependent by reason of mental or physical infirmity, or

(C) 21 years of age or over and in full-time attendance at a school or university,

not exceeding an amount equal to,

(iii) if the person has not attained the age of 16 years before the end of the year, \$300 less ½ of the amount, if any, by which the income for the year of the person exceeds \$1,100, and

(iv) in any other case, \$550 less the amount, if any, by which the income for the year of the person exceeds \$1,150;¹

The question of course is whether the defendant was entitled in the circumstances revealed by the evidence to invoke this provision of the law, or, put another way, whether the constituent elements of this exempting provision had in his case been complied with. This is what must be examined, bearing in mind that the burden of proof is on the defendant since the assumptions made by the Minister have to be left undisturbed unless and until found to be wrong.

When one reads paragraph 109(1)(f), one is immediately confronted with what appears to be major difficulties of construction and implementation. What is the exact import of the phrases "amount expended . . . for the support of a person", "dependent upon the individual for support" and "by reason of mental or physical infirmity"? The member who wrote the judgment for the Tax Review Board, after having noted that the provi-

Le défendeur fonde sa demande d'exemption sur l'alinéa 109(1)f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.C. 1970-71-72, c. 63, modifiée), qui est ainsi rédigé:

109. (1) Aux fins du calcul du revenu imposable d'un particulier pour une année d'imposition, il peut être déduit de son revenu pour l'année celles des sommes suivantes qui sont appropriées:

f) une somme dépensée par le particulier durant l'année pour le soutien d'une personne qui, durant l'année, était à la charge de ce particulier et était

(i) son père ou sa mère, ou son grand-père ou sa grand-mère, et à sa charge en raison d'une infirmité mentale ou physique,

(ii) son frère ou sa soeur

(A) âgé de moins de 21 ans,

(B) âgé de 21 ans ou plus et étant à sa charge en raison d'une infirmité mentale ou physique, ou

(C) âgé de 21 ans ou plus et fréquentant l'école ou l'université à plein temps,

ne dépassant pas une somme égale,

(iii) si la personne n'a pas atteint l'âge de 16 ans avant la fin de l'année, à \$300 moins la moitié de la fraction, si fraction il y a, du revenu pour l'année de cette personne, qui est en sus de \$1,100, et

(iv) dans tout autre cas, à \$550 moins la fraction, si fraction il y a, du revenu pour l'année de la personne, qui est en sus de \$1,150;¹

Le problème est évidemment de déterminer si le défendeur, étant donné les faits révélés par la preuve, avait le droit d'invoquer cette disposition de la loi, ou, en d'autres termes, si les conditions d'exemption étaient remplies dans son cas. C'est ce qui doit être examiné tout en gardant en mémoire que le fardeau de la preuve repose sur le défendeur, puisque les prétentions du Ministre doivent être maintenues tant et aussi longtemps qu'il n'aura pas été démontré qu'elles sont erronées.

A la lecture de l'alinéa 109(1)f), on se trouve immédiatement en présence de ce qui apparaît comme des problèmes majeurs d'interprétation et d'application. Quel est en effet le sens exact des expressions «somme dépensée . . . pour le soutien d'une personne», «à la charge de ce particulier» et «en raison d'une infirmité mentale ou physique»? Après avoir constaté que la disposition dont il s'agit est en vigueur depuis déjà fort longtemps,

¹ Those figures must be annually adjusted as required by section 117.1 of the Act: for the taxation year 1976, the amounts to be used were \$720 and \$1,470.

¹ Ces chiffres doivent être rajustés annuellement, ainsi que l'exige l'article 117.1 de la Loi: les montants pour l'année d'imposition 1976 étaient \$720 et \$1,470.

sion had been in effect for quite a long time since “paragraph 109(1)(f) of the new Act for all practical purposes is analogous to paragraph 26(1)(d) of the old Act”, expressed his surprise that an enactment which poses such “extreme difficulty” could have been so little challenged or argued over the years. And in fact there is, to my knowledge, no decision of the Court with respect thereto. It appears to me, however, that the practical difficulties raised by the enactment, at least since the coming into force of the new Act, are not as great as one might expect.

It is not accurate to say that paragraph 26(1)(d) of the old Act has simply been carried forward in the new Act. Indeed, the limitation contained in the last sentence of the new subparagraph was an addition. From then on the deduction could not exceed an amount equal to \$550 “less the amount, if any, by which the income for the year of the person exceeds \$1,150”, (the two figures being subject to adjustment as indicated above). The exemption could therefore come into play only if the dependant’s income, for the year, had been less than \$1,600. I don’t suppose the need for support of someone whose annual net income from all sources is so meagre could ever be contested, whatever be the country in which he lives. As a result and for all practical purposes, the exact meaning of the words “for the support” became irrelevant in 1970. On the other hand, another difficulty, that raised by the undefined words “dependent upon the individual” seems to me to be somewhat lessened by the fact that the expense must have been made for the support of a parent (including a father-in-law and mother-in-law, pursuant to paragraph 252(2)(c) of the Act) or a brother or sister. The requirement of “dependency” can hardly become an issue when dealing with individuals tied together by such a close family relationship. There remains here, it is true, the question of whether the taxpayer must have been the only person to whom the parent in need could look for support; and the question is, I agree, an uneasy one, since the French version of the text, by using the expression “*était à la charge de*”, appears to favour a positive answer, while the English version, taken literally, and the intent that may be attributed to the provision as a whole, do not support such a narrow view.

puisque [TRADUCTION] «l’alinéa 109(1)f) de la nouvelle Loi est, à toutes fins pratiques, analogue à l’alinéa 26(1)d) de l’ancienne Loi», le membre de la Commission qui a rendu par écrit le jugement pour la Commission de révision de l’impôt a exprimé sa surprise qu’une disposition qui présente [TRADUCTION] «autant de difficultés» n’ait, au cours des ans, donné lieu à si peu de contestations et de discussions. De fait, il n’y a, à ma connaissance, aucune décision de la Cour à ce sujet. Il me semble cependant que les problèmes pratiques soulevés par cette disposition ne sont pas aussi importants que l’on pourrait s’y attendre, du moins depuis l’entrée en vigueur de la nouvelle Loi.

Il est faux de prétendre que l’alinéa 26(1)d) de l’ancienne Loi a été simplement repris dans la nouvelle Loi. En fait, la restriction contenue dans la dernière phrase du nouveau sous-alinéa est une addition. Depuis, la déduction ne peut plus excéder un montant égal à \$550 «moins la fraction, si fraction il y a, du revenu pour l’année de la personne, qui est en sus de \$1,150» (ces deux montants étant sujets à des rajustements, comme indiqué plus haut). Par conséquent, l’exemption ne pouvait être réclamée que si, pour l’année, le revenu du dépendant avait été de moins de \$1,600. Je ne crois pas que puisse jamais être contesté le besoin de soutien d’une personne dont le revenu annuel net de toutes sources est si peu élevé, quel que soit le pays où elle vit. Il en résulte qu’à toutes fins pratiques, le sens exact des mots «pour le soutien» est devenu sans intérêt en 1970. D’autre part, le problème posé par l’expression non définie «à la charge de ce particulier» me semble quelque peu simplifié par le fait que la dépense doit avoir été faite pour le soutien d’un parent (y compris, en vertu de l’alinéa 252(2)c) de la Loi, un beau-père ou une belle-mère), d’un frère ou d’une sœur. La notion de «personne à charge» peut difficilement donner lieu à contestation lorsqu’il s’agit d’individus ayant d’aussi étroits liens de parenté. Reste à déterminer, il est vrai, si le contribuable devait être la seule personne à laquelle le parent dans le besoin pouvait demander du secours. Cette question, j’en conviens, n’est pas facile, puisque la version française du texte, en utilisant l’expression «*était à la charge de*», semble exiger une réponse affirmative, tandis que le sens littéral de la version anglaise et l’esprit qui peut être attribué à la disposition dans son ensemble ne favorisent pas

The practical advantage of having a clear answer to that question appears however quite minimal and that it never became an issue for the Court is to me understandable. In any event, there is no need for me to take a stand on this point in order to deal with the case here.

That leaves us with one major difficulty. What is the import of the phrase "dependent by reason of mental or physical infirmity", and what evidence will be required of the taxpayer to satisfy the onus cast upon him to show that this condition in his case is properly fulfilled? The Board took the view that because the condition could not be dealt with objectively nor could it lend itself to any "reasonable criteria", its existence in a particular case should be left to the appreciation of the taxpayer. I definitely disagree. The duty of the Court is to apply the law as it is, however delicate it may be to do so in a particular case. I believe, however, that the "infirmity", especially the "moral infirmity" contemplated by the provision is not the state of being incompetent, "mentally incompetent". In my view, the word "infirmity" implies more than mere retirement age (compare *Zaki v. M.N.R.* 78 DTC 1583 at page 1584; [1978] C.T.C. 2843), but it must be taken in its general sense, i.e. the state of being of poor or deteriorated vitality (see *Webster's New Collegiate Dictionary*). As to the manner in which such "infirmity" may be proven, I do not see why a clear, unequivocal, detailed and uncontradicted statement or testimony of the taxpayer should not be accepted as sufficient if it is convincing.

If my understanding of paragraph 109(1)(f) is correct, the disposition of this appeal is very simple.

First, with respect to the father. I would have had no difficulty in finding that the defendant has actually expended the amount he sought to deduct for the support of his father who, because of his age (68 years) and his eyesight problems (he was operated on both eyes in 1976) was infirm within the meaning of the Act. However, the defendant himself adduced documentary evidence that his father in 1976 was in receipt of a pension from the

une interprétation aussi étroite. L'avantage pratique d'apporter une réponse claire à cette question semble cependant pour le moins minime, et je comprends que la Cour n'ait jamais eu à trancher cette question. De toute manière, il ne m'est pas nécessaire de prendre position sur ce point pour statuer sur la présente affaire.

Reste à régler le problème majeur du sens de l'expression «à sa charge en raison d'une infirmité mentale ou physique», et de la preuve que doit fournir le contribuable pour se décharger du fardeau qui repose sur lui de prouver que cette condition est, dans son cas, remplie. La Commission a jugé que, du fait qu'il n'était pas possible de statuer objectivement sur cette question et que cette dernière ne se prêtait pas à l'usage de quelque [TRADUCTION] «critère raisonnable», il appartenait au contribuable de déterminer si, dans un cas particulier, existait cette condition. Je ne suis absolument pas de cet avis. La Cour a le devoir d'appliquer la loi telle qu'elle est, si difficile que cela puisse être dans un cas particulier. Je crois cependant que l'«infirmité», et particulièrement l'«infirmité morale», visée par cette disposition n'est pas l'état de celui qui est incapable, «mentalement incapable». A mon avis, le mot «infirmité» signifie plus que le simple âge de la retraite (comparer à *Zaki c. M.R.N.* 78 DTC 1583 à la page 1584; [1978] C.T.C. 2843), mais il doit être pris dans son sens général d'état de celui dont la vitalité est mauvaise ou s'est affaiblie (voir *Webster's New Collegiate Dictionary*). En ce qui concerne la façon selon laquelle ce genre d'infirmité peut être prouvée, je ne vois pas pourquoi une déclaration ou un témoignage clair, sans équivoque, détaillé et non contredit du contribuable ne pourrait pas suffire, s'il est probant.

Si mon interprétation de l'alinéa 109(1)f) est juste, il est facile de statuer sur le présent appel.

D'abord, le cas du père. Je n'aurais eu aucune difficulté à conclure que le défendeur a réellement dépensé la somme qu'il a cherché à déduire pour le soutien de son père qui, à cause de son âge (68 ans) et de ses problèmes de vision (il a été opéré pour les deux yeux en 1976) était infirme au sens de la Loi. Cependant, le défendeur lui-même a produit un document établissant que son père a reçu du gouvernement argentin, en 1976, une pen-

Argentinian government amounting to the sum of \$2,489.96. No deduction can therefore be claimed.

Second, with respect to the mother. The mother had no income in 1976. She had suffered from high blood pressure since the late sixties and her general physical condition was poor: she was infirm within the meaning of the subparagraph. The money claimed as a deduction was expended for her support. The defendant was entitled to the deduction.

Finally, with respect to the father-in-law and the mother-in-law. The defendant did not adduce evidence that the amounts claimed were in fact paid by him to his in-laws. The money orders produced tend to show that the money was actually furnished by his wife who was a regular employee earning a full salary in 1976. Besides, nothing in the defendant's testimony can lead to the conclusion that either of them, then aged 65, could have been in a weak state of physical or mental health in 1976. Moreover, it was established that the father-in-law was in receipt of a pension, the amount of which was close to that of the father. It is clear to me that the defendant is not entitled to the deductions claimed with respect to either his father-in-law, or his mother-in-law.

As a result of the foregoing, I am of the view that the appeal must be sustained in part, and the decision of the Board set aside in so far as it relates to the deductions claimed with respect to the father, the father-in-law and the mother-in-law. The appeal as it relates to the deduction claimed with respect to the mother is denied.

Although the action was for the most part successful, in compliance with the provision of subsection 178(2) of the Act, the Minister shall pay all reasonable and proper costs of the defendant in connection therewith.

sion de \$2,489.96. Par conséquent, aucune déduction ne peut être réclamée.

Ensuite, le cas de la mère. En 1976, la mère n'a touché aucun revenu. Elle souffrait d'hypertension depuis la fin des années soixante et son état physique général était mauvais: elle était infirme au sens du sous-alinéa. La somme dont la déduction a été réclamée a été dépensée pour son soutien. Le défendeur avait droit à la déduction.

Finalement, le cas du beau-père et de la belle-mère. Le défendeur n'a pas rapporté la preuve qu'il a bel et bien versé à ses beaux-parents les montants réclamés. Les mandats-poste produits tendent en fait à prouver que l'argent a été fourni par sa femme qui, en 1976, travaillait à plein temps et gagnait un plein salaire. En outre, rien dans le témoignage du défendeur ne permet de conclure que ses beaux-parents, alors âgés de 65 ans, étaient en 1976 dans un mauvais état de santé physique ou mentale. De plus, il a été établi que le beau-père recevait une pension d'un montant comparable à celle du père. Il me paraît évident que le défendeur n'a pas droit aux déductions réclamées pour son beau-père et sa belle-mère.

Dès lors, j'estime que l'appel doit être accueilli en partie, et la décision de la Commission annulée en ce qu'elle porte sur les déductions réclamées à l'égard du père, du beau-père et de la belle-mère. L'appel est rejeté pour ce qui est de la déduction réclamée pour la mère.

Bien que l'action ait été accueillie en grande partie, le Ministre, conformément aux dispositions du paragraphe 178(2) de la Loi, supportera tous les frais raisonnables et justifiés du défendeur afférents à l'appel.