

CASES

DETERMINED BY THE

EXCHEQUER COURT OF CANADA

AT FIRST INSTANCE

AND

IN THE EXERCISE OF ITS APPELLATE
JURISDICTION

BETWEEN:

EDOUARD LATREILLE APPELLANT;

AND

THE MINISTER OF NATIONAL }
REVENUE } RESPONDENT.

1958

Nov. 18,
19, 20

1959

June 15

Revenue—Income—Income tax—Unprofitable taxicab business liquidated by sale of individual taxis—Whether proceeds capital gain or taxable income—The Income Tax Act, 1948, S. of C. 1948, c. 52, ss. 3, 4, and 127(1)(e).

In 1946 the appellant, a garage operator, while continuing his main business, branched out into the taxicab business, became a member of a taxicab association and by 1950 was operating 21 taxis. At the end of 1949 he realized the new venture was an unprofitable one and advertised it for sale for a lump sum. Not having received a satisfactory offer he decided to try and sell the taxis with their permits individually. To do this and to avoid heavy losses he continued to operate the taxi business. During this time he was obliged to replace worn out taxis with new ones, accept trade-ins on sales and re-possess cars for default in payment. It was not until July 1952 after completion of some 47 transactions in all that the last car was sold and the taxicab business liquidated. The profits realized from the sales in 1950, 1951 and 1952 were assessed by the Minister as income from a business and the assessment upheld on an appeal to the Income Tax Appeal Board. On an appeal to this Court:

Held: That the taxpayer's garage business and taxicab business constituted two distinct and separate operations. The latter involving a capital investment in the form of rolling stock.

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE

2. That the taxpayer's whole course of conduct indicated an intention to dispose of the taxicab operation as an unprofitable business.
3. That having decided to sell the taxicabs individually he was forced by the custom of the trade to accept trade-ins to escape the alternative of a bulk sale with the much smaller profit such a sale would bring.
4. That since the proceeds from the transactions constituted capital gains, they were not subject to assessment for income tax.

APPEAL from a decision of the Income Tax Appeal Board.¹

The appeal was heard before the Honourable Mr. Justice Dumoulin at Montreal.

Rodolphe Paré for appellant.

J. C. Couture and *Alban Garon* for respondent.

DUMOULIN J. now (June 15, 1959) delivered the following judgment:

Pourvoi devant cette Cour de la décision rendue le 11 février 1957, par la Commission d'Appel de l'Impôt, déboutant l'appelant de ses conclusions à l'encontre des cotisations imposées par l'intimé pour les années 1950, 1951, 1952, et mentionnées au préambule de l'avis d'appel.

Les faits sont simples; leur interprétation légale, par contre, l'est moins.

En 1946, Edouard Latreille qui, depuis quelques années, exerçait le métier de garagiste, résolut d'exploiter par surcroît une entreprise de taxis à Montréal. Dès lors, il acquit, selon les besoins de l'heure et au gré d'occasions favorables, quelques autos pour les fins susdites. Au début de mars 1950, sa flotte de voitures-taxis comprenait vingt et une (21) unités.

De 1946 à 1950, tout voiturier public devait satisfaire à certaines conditions: être inscrit dans une association régulière autorisée à émettre un contrat par taxi; obtenir de l'autorité civique le permis réglementaire; puis, réunir la triple qualité de propriétaire du véhicule, de détenteur du permis municipal et du contrat d'association.

Edouard Latreille devint membre de "Diamond Taxicab", une société du métier qui, en 1946, attribua gratuitement à ses adhérents un certain nombre de contrats. Quelques mois

après, une seconde allocation de permis eut lieu au coût de \$200 pièce. Il convient de noter les conditions de gratuité ou de prix modique auxquelles furent faites, en 1946, ces répartitions dont la valeur unitaire atteindra mille dollars cinq ans plus tard.

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 ———
 Dumoulin J.
 ———

A la fin de 1946, Latreille possédait sept taxis et, nous l'avons dit, 21 au début de 1950.

Il semble bien cependant que l'occupation principale de l'appelant fut et demeura celle de garagiste, qu'il exerçait sous la raison sociale de: "Garage Ed. Latreille". Disons encore que, le 16 septembre 1950, l'appelant obtenait de la firme Jarry & Frères Ltée, une sous-agence pour la vente d'automobiles Ford et Monarch, incident sans grande importance sur la décision du litige.

Quatre ou cinq années durant, Latreille continua d'exploiter ce service de taxis, jusqu'à ce que le tableau financier de l'entreprise pour l'exercice fiscal 1^{er} janvier-31 décembre 1949 (pièce A), lui révélât, en noir sur blanc, un état de choses précaire, à savoir, des recettes au montant de \$137,171.35, des dépenses de \$136,880.56, soit un minime surplus de \$290.79. La troisième et dernière feuille de ce bilan attribue une valeur résiduaire de \$20,320.51 aux voitures dépourvues de taximètre, et une autre de \$3,485.44, aux autos avec taximètre, une évaluation comptable de \$23,805.95. Il s'agit là d'immobilisations de capital que la récapitulation du passif, à la première page de la pièce A, a tôt fait d'englober.

Nous verrons ci-après que les aléas de la liquidation compliqueraient singulièrement l'élucidation du profit de revente de ces 21 taxis, complétée le 31 juillet 1951, si, par ailleurs, Latreille, à l'article 12 de son avis d'appel, ne consignait que:

12. Le contribuable-appelant réalisa de la disposition de ses automobiles taxis, avec leurs permis respectifs, les profits, en capital, suivants:

1950	\$28,579.84
1951	18,394.48
1952	6,078.06

Par ailleurs, l'intimé clôt ce chapitre du différend en demandant acte de cette admission, au paragraphe 7 de sa réponse.

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 ———
 Dumoulin J.
 ———

Le piètre résultat révélé par le bilan de 1949, cet excédent de \$290.79, rendait impérieux l'abandon du service de taxis. Mais comment devait-on procéder, en l'occurrence, à disposer des 21 voitures et des contrats afférents, afin d'obtenir le plus favorable rendement?

Edouard Latreille rapporte qu'il essaya de vendre en bloc, au prix de \$50,000, ce matériel roulant, permis et contrats compris, et que des annonces à cet effet furent insérées dans les journaux. Une offre de \$42,000, fut soumise par un certain Soudeyns. Le propriétaire, espérant davantage, refusa et résolut de liquider sa flotte par unités. D'autres annonces en ce sens parurent dans les papiers-nouvelles, et ce fut dans ces conditions que l'affaire s'amorça.

Cette liquidation s'échelonna sur une période de deux ans et demi environ, plus exactement vingt-neuf mois, du 1^{er} mars 1950 au 31 juillet 1952. Voici le résumé ou tableau de l'opération, année par année, selon qu'établi par la preuve:

1950—1 ^{er} mars, Latreille possède	21 unités
1950—31 décembre, il lui reste	7 unités
1951—31 décembre, il lui reste	2 unités
1952—31 juillet, il ne lui en reste	aucune.

L'appelant vint à la conclusion qu'il lui fallait maintenir ses taxis en activité afin d'éviter de trop lourdes dépenses. En d'autres termes, il persista dans l'exploitation normale de son commerce attendant de trouver preneur pour une ou plusieurs de ses autos. Force lui fut aussi, entre 1950 et 1952, de substituer de nouveaux taxis à ceux que l'usure avait rendu impraticables et cela pour ne point se soustraire à l'attention des chalands. Les ventes effectuées rendaient nécessaires des reprises en échange, des repossessions faute de paiement, et la rétention par Latreille de droits de propriété comme garantie additionnelle. Certaines ventes furent annulées, obligeant le vendeur impayé à rechercher une meilleure occasion et, dans l'intervalle, à demeurer titulaire du contrat avec la Diamond Taxicab Association.

A titre d'exemple, je citerai ce passage commençant au bas de la page 7 du mémoire de l'appelant:

Ainsi, en 1950, cinq des contrats et taxis vendus durent être repris, dont deux de ces contrats deux fois; en 1951, six durent être repossédés, enfin, en 1952, deux furent repris.

La cédule "A", un appendice de la pièce de même cote, comprend 47 transactions et elle en particularise les incidents, avec la plus-value à \$1,000, en 1951, des contrats dans la société de taxis.

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE

Il est en preuve que le voiturier de métier, dont les moyens pécuniaires sont habituellement très modiques, et qui, à l'époque, devait acheter véhicule et contrat, préférerait consolider cette double dette entre les mains d'un créancier unique.

Dumoulin J.
 ———

Enfin, une preuve incontestée établit qu'un taxi remis entraîne une dépense quotidienne de \$6, licence, permis, cotisation, assurances. Cette entreprise était l'objet d'une comptabilité propre, tout à fait distincte et séparée de la tenue de livres relative aux autres négoce d'Édouard Latreille.

Acception faite de cet état de choses, l'appelant, aux articles 17 et 19 de l'avis d'appel, soumet que :

17. Toutes les transactions faites par le contribuable-appelant ont été uniquement dans le but de disposer d'un commerce qu'il avait opéré jusque là et qu'il voulait cesser d'opérer pour l'avenir ;

19. Ces profits constituent un gain capital et ils ne doivent pas en conséquence être cotisés contre le contribuable-appelant pour les années d'imposition 1950-1951 et 1952.

L'intimé, référant aux articles 3 et 4 de la Loi de l'impôt sur le Revenu 1948, puis à l'alinéa (e) du paragraphe (1) de l'article 127 de ladite loi (S.C. 1948, 11-12 Geo. VI, c. 52), répond :

11. . . . que les profits découlant des susdites ventes et plus particulièrement ceux réalisés par l'appelant durant les années d'imposition 1950, 1951 et 1952, soit \$28,579.84, \$18,394.48 et \$6,078.06 respectivement, constituaient un revenu de l'appelant pour lesdites années au sens des articles 3 et 4 de ladite loi.

A l'audition, les procureurs de l'intimé convinrent, et c'était un truisme, que l'appelant, comme tout contribuable, pouvait disposer avantageusement de ses 21 taxis, et que la conjoncture d'un profit ou d'une perte n'informait pas, au regard du statut, la nature d'une transaction. Il fut admis aussi que la vente globale ou même échelonnée par unité n'outrepasserait pas les limites d'une mutation de capitaux si, par ailleurs, aucun achat de véhicules ne se fût produit durant la période de liquidation. Cette restriction, je pense, ne saurait peser sur les quelques voitures usagées,

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Dumoulin J.

non point achetées par l'appelant, mais forcément acceptées en acquit partiel du prix de ses propres taxis, ni sur certaines reprises rendues obligatoires par défaut de paiement.

Exception faite de deux autos, cédées à Latreille pour comptes de garage, et qu'il aurait adjointes à ses autres taxis, la preuve testimoniale et la cédule A font voir que les transactions accessoires consistèrent précisément dans les inéluctables repossessions indiquées au paragraphe précédent. Et la preuve paraît démontrer encore que, pendant les deux années en question, Latreille poursuivit sans interruption le dessein de vendre ses taxis, que spécifiquement il n'en acquit aucun, puisque les repossessions incidentes qui lui furent imposées, ne peuvent influer sur la réalité même de son intention persistante.

Ces deux datations en paiement, si ma mémoire est fidèle, furent portées aux états de comptabilité du garage Latreille et au rapport des revenus de cette entreprise pour l'année. Puis, la dation en paiement n'équivaut à vente (Code civil, art. 1592) qu'en fonction de son incommutabilité; à l'égard du donataire ou acquéreur, elle compense d'ordinaire un manquement à une obligation principale et antécédente. Elle ne constitue pas, selon la pleine acception du terme, une vente libre; aussi le Code civil l'a-t-il rangée sous la rubrique "Des Ventes Forcées". De ce côté, encore, je ne décèle rien qui imprime nécessairement un caractère de spéculation aux actes sous examen.

Posons maintenant quelques principes de jurisprudence qui faciliteront, en l'éclairant, ma tâche de départager les thèses rivales dont l'une, celle de l'appelant, voit un accroissement de capital dans les gains réalisés; l'autre, celle de l'intimé, un revenu corollaire à "une initiative ou affaire d'un caractère commercial" selon le langage du sous-paragraphe (1)(e) de l'article 127 de la loi, texte de 1948.

Une décision britannique fréquemment invoquée: *Californian Copper Syndicate v. Harris*¹, suggère des normes concises d'appréciation, je cite:

It is quite a well settled principle in dealing with questions of assessment of Income Tax, that where the owner of an ordinary investment chooses to realise it, and obtains a greater price for it than he originally acquired it at, the enhanced price is not profit . . . assessable to Income Tax. But it is equally well established that enhanced values obtained from

¹ (1904) 5 T.C. 159, 165, 166.

realisation or conversion of securities may be so assessable, where what is done is not merely a realisation or change of investment, but an act done in what is truly the carrying on, or carrying out, of a business. . . .

What is the line which separates the two classes of cases may be difficult to define, and each case must be considered according to its facts; the question to be determined being—Is the sum of gain that has been made a mere enhancement of value by realising a security, or it is a gain made in an operation of business in carrying out a scheme for profit-making?

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Dumoulin J.

De ces lignes, trois notions se dégagent: la revente d'une valeur de placement est d'ordinaire une mutation de capital dont la plus-value n'est pas imposable; inversement tout gain découlant "d'une initiative ou affaire d'un caractère commercial", ayant comme objectif essentiel l'obtention de profits, est imposable; enfin, chaque cas soumis en est un d'espèce, qu'il importe d'analyser à la lumière des faits concomitants.

L'empirisme relatif de cette décision ne prétend pas exclure, cela va de soi, l'influence du facteur intentionnel, révélé, moins par le témoignage de la partie, que par l'attestation plus convaincante des circonstances. Il suffira, je crois, de deux citations pour accréditer ce sentiment.

Parlant au nom de la Cour Suprême, M. le juge Kerwin, maintenant Juge en chef du Canada, dans l'instance *Atlantic Sugar Refineries Ltd. v. Minister of National Revenue*¹ disait que:

The Court of Appeal in England decided in *Imperial Tobacco Co. v. Kelly*² that the intention with which a transaction was entered into is a feature that should be considered under the British Income Tax Act. That is an important matter under our Act but the whole sum of the circumstances must be taken into account in determining whether a profit arose as part of the taxpayer's business.

Le Président de cette Cour, décidant la cause de *Cragg v. Minister of National Revenue*³, met en relief l'apport du climat moral et matériel de l'opération. Il écrit:

. . . the Court must be careful before it decides that a series of profits, each one of which would by itself have been a capital gain, has become profit or gain from a business. Such a decision cannot depend solely on the number of transactions in the series, or the period of time in which they occurred, or the amount of profit made, or the kind of property involved. Nor can it rest on statements of intention on the part of the taxpayer. The question in each case is what is the proper deduction to be drawn from the taxpayer's whole course of conduct viewed in the light of all the circumstances. The conclusion in each case must be one of fact.

¹[1949] S.C.R. 706, 707.

²[1943] 2 All E.R. 119.

³[1952] Ex. C.R. 40, 45, 46.

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 ———
 Dumoulin J.
 ———

Il n'est guère douteux que l'entreprise de voiturier public, montée par Latreille de 1946 à 1949, sans confusion avec son commerce de garagiste, ne constitue, au même titre que ce dernier négoce, une initiative distincte, comportant un investissement de capitaux concrétisé par le matériel roulant. L'intimé même n'en disconvient pas.

L'ensemble circonstanciel, à partir du négligeable ou même périlleux excédent de \$290 pour l'exercice 1949, jusqu'à la disparition absolue du service, le 31 juillet 1952; puis la réduction continue des unités dans la période intermédiaire, tout corrobore raisonnablement l'explication de Latreille et de son comptable au chapitre de l'abandon des affaires.

Toute chose a ses modalités propres, et disposer de 21 taxis est plus complexe, on l'admettra, que la revente d'actions de banque ou de valeurs d'État. Dans cet ordre d'idées, il est notoire que la vente d'automobiles entraîne, presque toujours, la nécessité d'en reprendre de plus usagées. L'appelant, comme tout autre, devait subir cette pratique coutumière, afin d'échapper à l'alternative peu alléchante d'une vente globale à prix moindre.

Nous avons présentement, je pense, une application littérale de l'opinion de M. le juge Thorson, que la fréquence des transactions, considérées isolément, n'est pas un facteur décisif, si d'autres indices repoussent l'hypothèse de la commercialité.

Et encore, la vente en vrac des 21 taxis, solution que l'intimé eut exonérée de tout reproche, aurait vraisemblablement astreint le vendeur à des échanges. Advenant cette plausible éventualité, quelle eût été la distinction juridique entre ces reprises en gros et des échanges dispersés?

Je dois conclure que la ligne de conduite suivie, en l'occurrence, par l'appelant n'a pas dévié de l'intention réelle de disposer d'une entreprise peu rentable et qu'il y procéda selon la pratique inhérente à l'espèce. Soutenir le contraire équivaudrait à dire que Latreille, astreint à des modalités opposées à l'usage, devait se résoudre à subir une perte. Je ne sache pas que le statut ou la jurisprudence ait pareille sévérité.

Edouard Latreille rapporta que son banquier lui avait vivement conseillé, en 1950, "de laisser là sa ligne de taxis". Or, son débit bancaire de \$12,500, à cette époque, atteignait peu après, le chiffre de \$24,575. L'intimé s'arroge de ce fait pour révoquer en doute la sincérité de Latreille. La réplique fut assez probante: la revente des taxis facilitait le transport à la banque de créances en collatéral au montant de \$58,895. La confiance renaissait parce que les motifs de crainte s'atténuaient.

1959
LATREILLE
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
Dumoulin J.

A Latreille, disant que l'entreposage de ses taxis eut entraîné des dépenses quotidiennes de \$6 chacun, l'intimé oppose des pertes d'exploitation de \$22,774.07 pour l'année 1950; de \$15,154.78 en 1951 et de \$4,213.44 en 1952.

L'appelant répond que 21 véhicules inutilisés, coûtant \$6 de faux frais par jour, auraient creusé un déficit annuel de \$45,990, et qu'entre deux maux il importe de choisir le moindre.

Sans insister plus que de raison, j'inclinerais à croire que pareil reproche dessert ses auteurs autant qu'il ne les aide: l'exploitant encourt des risques sérieux pour donner effet à sa décision de se défaire d'une entreprise onéreuse. Et n'oublions pas que la transaction, tout compte fait, se solda par d'appréciables bénéfices, en fonction desquels le ministère réclame paiement d'impôts.

A l'appui de sa prétention, l'intimé invoqua trois décisions que j'examinerai succinctement.

La première, *Gloucester Railway Carriage and Wagon Co. Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*¹, offre le cas d'une firme anglaise qui manufacturait des wagons de chemin de fer. Pendant la première guerre cette compagnie, au lieu de vendre ses wagons, en pratique la location à différents réseaux ferroviaires. Les hostilités terminées, Gloucester Company décida de disposer de la totalité des voitures naguère louées, au nombre de 1,622, opération commerciale qui valut aux intéressés un profit de 148,651 livres ou, en devises canadiennes, environ \$700,000. Le Comité judiciaire de la Chambre des Lords confirma la décision des Commissaires de l'Impôt, à l'effet que les profits ainsi obtenus étaient de nature commerciale, puisque la raison d'existence

¹[1925] A.C. 469.

1959
 LATREILLE
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE

Dumoulin J.

de la compagnie consistait à fabriquer et à vendre des wagons. La location des voitures n'avait été qu'un incident commercial.

Latreille ne fut jamais fabricant d'automobiles mais simplement un voiturier public, dont les revenus commerciaux provenaient de locations de services. Lorsqu'il résolut de liquider l'affaire, son capital se composait de la flotte de taxis.

Dans l'instance *Cragg v. Minister of National Revenue*¹, précédemment citée, l'appelant, comptable d'une compagnie d'assurances, acheta dix propriétés ou conciergeries, entre 1946 et 1949, dans le dessein, expliqua-t-il, d'augmenter le chiffre de ses revenus. Le juge Thorson décida, après une analyse circonstanciée des incidents, que Cragg avait spéculé sur le marché des immeubles. Il convient de signaler que le 26 mai 1947, ce même M. Cragg déclarait solennellement, dans un document officiel, que, depuis le mois de juillet 1943, il faisait affaires en qualité de courtier ou d'agent d'immeubles. Cela étant, il eut fallu un gosier singulièrement extensible pour ravalier pareille contradiction.

Quant à l'instance *Minister of National Revenue v. James A. Taylor*², il m'est impossible d'y apercevoir la moindre analogie avec l'actuel problème. Taylor, gérant d'usine, sous contrôle américain, ne pouvait obtenir du bureau chef qu'en de faibles proportions le plomb requis à la fabrication de ses produits. Il décida d'acheter en son propre nom une forte quantité de ce métal qu'il revendit à sa compagnie par personnes interposées, touchant ainsi des bénéfices considérables. La Cour conclut que cette transaction était une spéculation et je m'expliquerais mal une solution différente.

Pour les motifs qui précèdent, je suis d'avis que l'appelant a repoussé la présomption qui militait *a priori* en faveur des cotisations ministérielles et prouvé les allégations de son pourvoi.

En conséquence, je maintiens l'appel et annule la décision rendue par la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu, le 11 février 1957. Le dossier sera référé au Ministre du

¹ [1952] Ex. C.R. 40.

² (1956) 10 D.T.C. 1125; C.T.C. 189.

Revenu National pour que soit effectué le dégrèvement fiscal
requis. L'appelant aura droit de recouvrer ses dépens
taxables.

1959
LATREILLE
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
Dumoulin J.

Jugement en conséquence.