

T-1303-77

T-1303-77

**Holbrook R. Davis (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Décarv J.—Montreal, March 21; Ottawa, July 17, 1978.

*Income tax — Capital gains — Deemed disposition of capital properties on plaintiffs ceasing to be resident on December 30, 1972 — Whether or not amendment to s. 48(1) of Income Tax Act retroactive to 1972 taxation year applies — Whether or not The Canada-United States of America Tax Convention Act applicable — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 48(1), and amendment S.C. 1973-74, c. 14, s. 9 — The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21, Article VIII.*

Plaintiff appeals the Tax Review Board's dismissal of his appeal. On December 30, 1972, plaintiff, who had been employed in Canada throughout the taxation year, became a resident of the United States and ceased to be resident in Canada for the rest of the year. He neither carried on business nor maintained or acquired a permanent residence in Canada after that time. Immediately before ceasing to be a resident, plaintiff was the owner of certain capital properties—other than taxable Canadian properties—with a market value higher than their adjusted cost base. The issue is whether or not plaintiff is liable for capital gains tax on the deemed disposition of these capital assets; plaintiff questions whether an amendment to section 48(1) retroactive to 1972 applies, and contends that *The Canada-United States of America Tax Convention Act* is applicable.

*Held*, the action is dismissed. The provisions that apply are those of section 48(1) as amended because that amendment was made retroactive to 1972, the year during which plaintiff left Canada. The deemed to be disposition of property is said to take place "immediately before the particular time" before ceasing to be resident in Canada. To cease to be resident does not entail the individual's becoming resident of another country first. The deemed to be disposition is not a sale or exchange within the meaning of Article VIII of *The Canada-United States of America Tax Convention Act*. A deemed to be disposition is a fiction created by the statute for a specific purpose—herein, the departure tax. The reference to sale and exchange in Article VIII of the Convention means sale and exchange as they take place in the course of events and not as a fiction created by statute. Furthermore, it cannot be said that a gain is derived from a deemed to be disposition.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*Samuel Minzberg* for plaintiff.**Holbrook R. Davis (Demandeur)**

c.

**<sup>a</sup> La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Décarv—Montréal, le 21 mars; Ottawa, le 17 juillet 1978.

*Impôt sur le revenu — Gains en capital — Disposition présumée de biens en immobilisations lors de l'abandon par le demandeur de sa résidence, le 30 décembre 1972 — La modification à l'art. 48(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu appliquée rétroactivement à l'année d'imposition 1972 est-elle applicable? — La Loi sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique s'applique-t-elle? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 48(1), et modifications S.C. 1973-74, c. 14, art. 9 — Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21, Article VIII.*

Le demandeur interjette appel après avoir été débouté par la Commission de révision de l'impôt. Il avait travaillé au Canada pendant toute l'année d'imposition, et le 30 décembre 1972 il est devenu résident des États-Unis cessant ainsi de résider au Canada pour le restant de l'année. Après cette date, le demandeur n'a eu aucune activité professionnelle ou commerciale au Canada. Également, il n'a ni acquis ni entretenu un établissement permanent dans ce pays. Juste avant de cesser de résider au Canada, le demandeur était le propriétaire de certains biens en immobilisations; biens qui n'étaient pas des biens canadiens imposables et dont la valeur marchande était supérieure au prix de base rajusté. La question est de savoir si le demandeur est assujéti à l'imposition sur les gains en capital à l'égard de la disposition présumée des biens en immobilisations; le demandeur met en doute l'applicabilité de la modification apportée à l'article 48(1), dont l'application est rétroactive à l'année 1972, et il prétend que la *Loi sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique* s'applique.

*Arrêt*: l'action est rejetée. Les dispositions qui s'appliquent en l'espèce sont celles de l'article 48(1) nouveau dont l'application est rétroactive à l'année 1972, au cours de laquelle le demandeur a quitté le Canada. La disposition présumée de biens est réputée avoir lieu «immédiatement avant la date donnée», c'est-à-dire avant la date où il cesse de résider au Canada. Le fait qu'une personne abandonne sa résidence n'implique pas qu'elle est d'abord devenue résidente d'un autre pays. La disposition présumée n'est pas une vente ou un échange au sens de l'Article VIII de la *Loi sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*. Une disposition présumée est une fiction créée par la loi dans un but spécifique, à savoir en l'espèce un impôt de départ. La vente ou l'échange visés à l'Article VIII de la Convention désignent une vente ou un échange réels et non pas fictifs.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

j AVOCATS:

*Samuel Minzberg* pour le demandeur.

*Alban Garon, Q.C. and Guy Dupont* for defendant.

SOLICITORS:

*Phillips & Vineberg*, Montreal, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

DÉCARY J.: This case in this Court ensues the dismissal by the Tax Review Board of the appeal of taxpayer.

The relevant sections of the *Income Tax Act* are section 48(1), chapter 148 as it read in 1972 and section 48(1) as amended by S.C. 1973-74, c. 14, section 9 and made retroactive to 1972 section 9(2). Section 48, before its amendment, read in part as follows:

48. (1) For the purposes of this subdivision, where at any time in a taxation year a taxpayer ceases to be resident in Canada, he shall be deemed to have disposed of each property . . . .

After its amendment, applicable to 1972, section 48 read in part as follows:

9. . . .

“48. (1) For the purposes of this subdivision, where a taxpayer has ceased, at any particular time in a taxation year and after 1971, to be resident in Canada, he shall be deemed to have disposed, immediately before the particular time, of each property . . . .”

(2) This section is applicable to the 1972 and subsequent taxation years.

The parties have filed an amended agreed statement of facts which are all contained in paragraphs 1 to 8 inclusive therein and which reads:

1. Prior to 1956, Plaintiff was resident in the United States of America.
2. From 1956 to a point in time during the day of December 30, 1972, Plaintiff was resident in Canada.
3. At a point in time during the day of December 30, 1972, Plaintiff became resident in the United States of America and ceased to be resident in Canada for the rest of the year.
4. Plaintiff was not carrying on business in Canada at any time after he ceased to be a resident in Canada.
5. Plaintiff was employed in Canada throughout the whole 1972 taxation year.
6. Immediately before the Plaintiff ceased to be resident in Canada on December 30, 1972, and became resident in the United States of America, Plaintiff was the owner of certain

*Alban Garon, c.r. et Guy Dupont* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

*Phillips & Vineberg*, Montréal, pour le demandeur.

*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

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

LE JUGE DÉCARY: Le contribuable s'est pourvu devant la Cour après avoir été débouté par la Commission de révision de l'impôt.

Les dispositions en cause de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont l'article 48(1), c. 148, tel qu'il était en 1972, et l'article 48(1) modifié par S.C. 1973-74, c. 14, article 9 et appliqué rétroactivement à l'année d'imposition 1972 par l'article 9(2). L'article 48 ancien porte notamment:

48. (1) Aux fins de la présente sous-section, lorsqu'à une date quelconque dans une année d'imposition un contribuable cesse de résider au Canada, il est réputé avoir disposé de chaque bien . . . .

Après modification applicable rétroactivement à 1972, l'article 48 porte notamment:

9. . . .

“48. (1) Aux fins de la présente sous-section, lorsqu'un contribuable a cessé de résider au Canada à une date donnée dans une année d'imposition, après 1971, il est réputé avoir disposé, immédiatement avant la date donnée, de chaque bien . . . .”

(2) Le présent article s'applique aux années d'imposition 1972 et suivantes.

Les parties ont versé au dossier un exposé modifié et convenu des faits, lesquels sont énoncés exhaustivement aux paragraphes 1 à 8 comme suit:

1. Avant 1956, le demandeur habitait aux États-Unis d'Amérique.
2. De 1956 jusqu'à un moment donné du 30 décembre 1972, le demandeur résidait au Canada.
3. A un moment donné du 30 décembre 1972, le demandeur est devenu résident des États-Unis d'Amérique, cessant ainsi de résider au Canada pour le restant de l'année.
4. Le demandeur n'a eu aucune activité professionnelle ou commerciale au Canada depuis qu'il a cessé d'y résider.
5. Le demandeur était employé au Canada pendant toute l'année d'imposition 1972.
6. Juste avant de cesser, le 30 décembre 1972, de résider au Canada et de devenir un résident des États-Unis d'Amérique, le demandeur était le propriétaire de certains biens en immobilisa-

capital properties the fair market value whereof was higher than their adjusted cost base. These capital properties were properties other than taxable Canadian properties within the meaning of the Income Tax Act. (The enumeration of these capital properties is found in schedule 1 here attached).

7. Plaintiff, after he became resident in the United States of America in 1972, did not maintain or acquire a permanent establishment in Canada.

8. If this Honourable Court comes to the conclusion that there was a deemed disposition of capital properties other than Canadian taxable properties within the meaning of the Income Tax Act (as detailed in schedule I here attached) while Plaintiff was a resident in Canada, then the taxable capital gains amount to \$72,085.45 pursuant to subsection 48(1) and should be included in Plaintiff's income for the 1972 taxation year.

It is my opinion that the provisions that should be applicable are those of section 48(1) as amended because that amendment was made retroactive to 1972, which year is the one during which plaintiff left Canada.

In section 48 as amended, reference is made to having ceased "at any particular time" to be resident in Canada and the deemed to be disposition of property is said to take place "immediately before the particular time" which, of course, means the particular time before ceasing to be resident in Canada.

I fail to see how counsel for the plaintiff can say that his client had to be an American resident before ceasing to be a Canadian resident. You leave a room before entering another one, you do not enter one before leaving the other. Indeed, if the plaintiff for instance had gone by aircraft to Japan, on a Japanese airliner, I believe that he would have ceased to be a Canadian resident as soon as the flight was no longer over Canadian land or waters, though plaintiff might not already have been a Japanese resident. The same reasoning could be inferred for travel by ship, once the vessel has left Canadian waters.

The learned counsel for the plaintiff has quoted these remarks of Rand J., in *Thomson v. M.N.R.*,<sup>1</sup> at page 224:

For the purposes of income tax legislation, it must be assumed that every person has at all times a residence.

<sup>1</sup> [1946] S.C.R. 209.

tions dont la juste valeur marchande était supérieure au prix de base rajusté. Ces biens en immobilisations n'étaient pas des biens canadiens imposables au sens de la Loi de l'impôt sur le revenu. (Ces biens en immobilisations sont énumérés à l'annexe 1 des présentes).

<sup>a</sup> 7. Une fois devenu résident des États-Unis d'Amérique en 1972, le demandeur n'a ni acquis ni entretenu un établissement permanent au Canada.

<sup>b</sup> 8. Si la Cour conclut qu'il y a eu disposition présumée de biens en immobilisations autres que des biens canadiens imposables au sens de la Loi de l'impôt sur le revenu (dont les détails figurent à l'annexe I des présentes) au moment où le demandeur résidait au Canada, les gains en capital imposables s'élèvent, par application du paragraphe 48(1), à \$72,085.45 et doivent être déclarés à titre de revenu du demandeur pour l'année d'imposition 1972.

<sup>c</sup> A mon avis, la disposition applicable en l'espèce est l'article 48(1) nouveau dont l'application est rétroactive à l'année 1972, au cours de laquelle le demandeur a quitté le Canada.

<sup>d</sup> L'article 48 modifié vise le contribuable qui a cessé de résider au Canada «à une date donnée» et la disposition présumée de biens y est réputée avoir lieu «immédiatement avant la date donnée», c'est-à-dire avant la date où il cesse de résider au Canada.

<sup>f</sup> Je ne saurais souscrire au raisonnement de l'avocat du demandeur voulant que son client devînt d'abord résident des États-Unis avant de cesser de résider au Canada. On doit quitter une chambre avant d'entrer dans une autre, on n'entre pas dans une chambre avant de quitter la première. En effet, si par exemple le demandeur partait pour le Japon à bord d'un avion de ligne japonais, je pense qu'il aurait cessé de résider au Canada dès que l'avion ne serait plus au-dessus du territoire canadien ou des eaux canadiennes, sans que le demandeur fût pour autant devenu résident du Japon. Le même raisonnement s'applique aux voyages par mer, dès que le navire a quitté les eaux canadiennes.

<sup>i</sup> Le savant avocat du demandeur a cité le juge Rand, dans *Thomson c. M.R.N.*,<sup>1</sup> à la page 224:

[TRADUCTION] Aux fins de la loi de l'impôt sur le revenu, chacun est réputé avoir en tout temps une résidence.

<sup>1</sup> [1946] R.C.S. 209.

These remarks immediately follow the above quote, and are part of the same paragraph at page 225:

It is not necessary to this that he should have a home or a particular place of abode or even a shelter. He may sleep in the open. It is important only to ascertain the spatial bounds within which he spends his life or to which his ordered or customary living is related.

In my view, upon leaving Canada, the plaintiff started his "ordered and customary living" in the United States of America.

Counsel for plaintiff referred the Court to the provisions of Article VIII of *The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21*, which reads as follows:

Gains derived in one of the contracting States from the sale or exchange of capital assets by a resident or a corporation or other entity of the other contracting State shall be exempt from taxation in the former State, provided such resident or corporation or other entity has no permanent establishment in the former State.

I cannot concur with the view expressed by learned counsel for plaintiff to the effect that the deemed to be disposition is a sale or exchange. A deemed to be disposition is a fiction created by the statute for a specific purpose and herein only for what is known as the departure tax, whereas in my opinion, the reference to sale and exchange in Article VIII of the Convention means sale and exchange as they take place in the course of events and not as a fiction created by statute. Furthermore, it cannot be said that a gain is derived from a deemed to be disposition.

It was contended that the retroactivity of section 48 as amended was affecting the vested rights of the plaintiff and these remarks of Dickson J. in *Gustavson Drilling (1964) Limited v. M.N.R.*<sup>2</sup> at page 282 were quoted:

The presumption that vested rights are not affected unless the intention of the legislature is clear applies whether the legislation is retrospective or prospective in operation.

I do not believe there are vested rights involved in the present instance. The result would be the same under either section 48 or section 48 as

Les observations suivantes font suite au passage ci-dessus, dans le même paragraphe, à la page 225:

[TRADUCTION] A cet égard, il n'est pas nécessaire qu'il ait une maison ou un logement particulier ou même un abri. Il peut coucher à la belle étoile. Ce qui importe, c'est d'identifier l'espace à l'intérieur duquel il passe sa vie ou qui a un rapport avec sa vie organisée et habituelle.

J'estime que le demandeur, en quittant le Canada, a commencé sa «vie organisée et habituelle» aux États-Unis.

L'avocat du demandeur a attiré l'attention de la Cour sur l'Article VIII de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21*, qui porte ce qui suit:

Les bénéficiaires tirés, dans l'un des États contractants, de la vente ou de l'échange de biens capital par une personne physique qui réside dans l'autre État contractant, ou par une société ou une autre personne morale de ce dernier État, seront exempts de l'impôt dans le premier État, à condition que ladite personne physique, ou ladite société ou autre personne morale n'ait pas d'établissement stable dans le premier État.

Je ne saurais convenir avec le savant avocat du demandeur que la disposition présumée est une vente ou un échange. Une disposition présumée est une fiction créée par la loi dans un but spécifique, à savoir en l'espèce un impôt de départ, alors qu'à mon avis, la vente ou l'échange visés à l'Article VIII de la Convention désignent une vente ou un échange réels et non pas fictifs. Par ailleurs, une disposition présumée ne donne lieu à aucun bénéfice.

L'avocat du demandeur, en faisant valoir que l'application rétroactive de l'article 48 nouveau porterait préjudice aux droits acquis de ce dernier, a cité les conclusions suivantes du juge Dickson dans *Gustavson Drilling (1964) Limited c. M.N.R.*<sup>2</sup> à la page 282:

La présomption selon laquelle une loi ne porte pas atteinte aux droits acquis à moins que la législation ait clairement manifesté l'intention contraire, s'applique sans discrimination, que la loi ait une portée rétroactive ou qu'elle produise son effet dans l'avenir.

A mon avis, les droits acquis ne sont pas en cause. Le résultat eût été le même que l'article 48 ancien ou nouveau soit invoqué, attendu qu'aux

<sup>2</sup> [1977] 1 S.C.R. 271.

<sup>2</sup> [1977] 1 R.C.S. 271.

amended because the plaintiff, for the purpose of each section, has ceased to be resident in Canada before becoming resident in the United States of America.

The action is dismissed with costs.

fins de l'un et de l'autre, le demandeur a cessé de résider au Canada avant de devenir un résident des États-Unis d'Amérique.

" La demande est rejetée avec dépens.