

[TRADUCTION]

**Philp et al (Appelants) v. Ministre du Revenu national (Intimé)**

Le juge Thurlow—Toronto, les 20 et 21 mai, Ottawa, le 4 juin 1970.

*Impôt sur le revenu—Commerce d'épicerie—Concours de promotion des ventes—Quota de ventes permettant d'aller à un congrès—Valeur de la portion vacances du voyage—Imposition?—Loi de l'impôt sur le revenu, Articles 4 et 5 (1a).*

Un épicier en gros a organisé un projet de promotion en vertu duquel chaque détaillant atteignant un quota de ventes pouvait envoyer un représentant et son épouse à Nassau pour six jours. Les trois appelants, *P*, *B*, *C* et leurs épouses étaient parmi les 311 personnes qui firent le voyage en avril 1964. Toutes les dépenses de transport, d'hôtel etc. étaient payées par le grossiste. A Nassau il y eut trois assemblées officielles d'affaires au cours de trois matinées et les marchands discutaient des problèmes d'affaires en d'autres occasions, mais la plus grande partie du temps s'écoulait en loisirs et en divertissements. *P* était le gérant d'un des magasins en détail du grossiste; *B* était membre d'une société qui exploitait une épicerie au détail; *C* était un employé et le principal actionnaire d'une épicerie au détail indépendante. *B* et *C* ont été cotisés pour l'impôt sur le revenu pour un montant de \$663.36, leur part au pro rata de la somme totale payée par le grossiste pour le voyage, et *C*, qui avait fourni personnellement \$84 pour le voyage vu que son magasin n'avait pas complètement atteint son quota, était cotisé pour \$84 de moins.

*Jugé*: Le voyage ou le privilège ou l'occasion de le faire revient à *P*, *B*, et *C* en vertu de leur entreprise ou de leur emploi et sa valeur en tant que voyage de vacances est donc imposable en vertu des articles 4 ou 5 (1a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. D'après la preuve, cette valeur devrait être fixée à la moitié du montant de \$633.36 que l'on a imposé à *P* et *B*.

Renvoi: *Hale v. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 259; *Waffle v. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 384.

APPEL de l'impôt sur le revenu.

*W. D. Goodman, C.R.*, et *F. Cappell* pour l'appelant.*F. J. Dubrule* et *J. C. Gilliland* pour l'intimé.

Le JUGE THURLOW:—Le litige dans chacun de ces trois appels qui, à la requête des parties, ont été entendus ensemble au moyen d'une preuve commune, est de savoir si l'appelant est assujéti à l'impôt sur le revenu relativement à une somme représentant les dépenses payées par The Oshawa Wholesale Limited pour un voyage de six jours à Nassau, aux Bahamas, fait par l'appelant et son épouse en avril 1964. Les trois appelants et leur épouse faisaient partie d'un groupe de 311 personnes qui firent le voyage, la plupart aux frais de The Oshawa Wholesale Limited, le promoteur et l'organisateur du projet. Dans le cas des appelants, *M. Philp* et *M. Bermack*, la somme ajoutée à leur revenu et cotisée est de \$633.36. Dans le cas de l'appelant *M. Cairns* le montant est de \$549.36. Il fut établi au début que les présentes feraient jurisprudence vu que les résultats pourraient s'appliquer à l'impôt exigible d'un certain nombre des personnes qui ont participé à ce voyage.

La société The Oshawa Wholesale Limited (ci-après désignée sous le nom de la société Oshawa) est une compagnie qui fait principalement affaires comme épicier grossiste et qui vend ses marchandises à une chaîne de détaillants, des concessionnaires indépendants du sud de l'Ontario, qui exploitent leur commerce sous le nom de IGA, mais qui possède et exploite aussi ses propres magasins d'alimentation au détail. Les détaillants sont tenus par contrat d'acheter leurs marchandises de la société et de se conformer aux systèmes de vente qu'elle préconise. La société Oshawa pour sa part fournit les services de publicité et de mise en marché et, en raison de son pouvoir d'achat en grandes quantités, peut fournir des marchandises aux détaillants à des prix qui leur permettent de concurrencer les chaînes de magasins au détail.

C'est au début de 1963 que la société Oshawa a mis au point le projet de payer des voyages à Nassau à certains membres du personnel des magasins de détail IGA situés dans la zone qu'elle desservait, ainsi qu'à leur épouse. Il avait pour but de promouvoir le commerce de la société Oshawa en encourageant les personnes en charge des magasins de détail, qu'il s'agisse de gérants des magasins de la société Oshawa ou de marchands indépendants, à fournir un plus grand effort pour vendre davantage de marchandises, et aussi de profiter des avantages à retirer d'un congrès de détaillants bien suivi. Ces objectifs étaient assurés d'abord au moyen d'un système de quota établissant l'accroissement des ventes, sur une période de quarante semaines précédant le voyage, nécessaire à chaque détaillant pour permettre à un délégué ainsi qu'à son épouse de participer au voyage, et en préparant des assemblées d'affaires qui devaient avoir lieu au cours de trois des six jours du voyage. Les assemblées elles-mêmes étaient d'ailleurs préparées de façon à encourager des discussions amicales ultérieures sur les sujets qu'on y avait traités. Vu que le voyage s'effectuait par vols nolisés et que les personnes concernées étaient toutes logées au même hôtel la direction de la société Oshawa avait aussi l'occasion de rencontrer à titre non officiel ces personnes durant la semaine et de discuter de problèmes d'affaires avec elles. Au cours du voyage les détaillants avaient aussi l'occasion de discuter entre eux de leurs problèmes d'affaires et d'acquérir des connaissances profitables à la gestion de leur entreprise. La société Oshawa pour sa part se faisait payer la majeure partie des frais par des fournisseurs de marchandises qui consentaient à y contribuer en considération de la promotion de leurs marchandises et de l'accroissement des achats qui en résulterait. Pour la société le projet était un succès retentissant en augmentation des ventes, en idées pour l'amélioration de son fonctionnement et l'amélioration des rapports et des relations avec ses détaillants concessionnaires.

Même si dans les communiqués envoyés par la société Oshawa aux marchands détaillants, l'agrément du voyage était fortement souligné du commencement à la fin du projet, il n'y a pas lieu, à mon avis, de douter que, pour la société Oshawa, les bénéfices découlant de l'accroissement des ventes, d'un projet de formation des marchands et de leur épouse et de l'amélioration de ses relations avec ceux-ci, (dont la capacité de diriger avantageusement leur propre entreprise serait aussi améliorée à la fois par les cours et par les discussions qu'ils auraient l'opportunité d'avoir tant

avec les officiers de la société Oshawa qu'avec d'autres marchands faisant affaires dans des situations semblables ou même différentes) constituait le seul motif et la seule justification du projet. Les extraits suivants d'un mémoire envoyé aux marchands peu après l'annonce du projet servent à en révéler la nature.

[Le Juge a reproduit ici des extraits de divers communiqués de la société Oshawa pour les détaillants, puis il a continué en ces termes:]

Un examen des événements des six jours révèle que, mis à part le dîner du président vers la fin du séjour les seuls événements de nature commerciale prévus étaient les réunions de deux heures désignées sous le nom de «Collège des bénéfiques» au cours de trois matinées du séjour à Nassau. Tous les autres événements aux cours des matinées, des après-midi et des soirées étaient soit des repas ou des suggestions d'excursions, voyages de pêche, tours de bateau et autres activités à caractère reposant ou divertissant. Le premier et le dernier jours étaient bien sûr largement occupés par le voyage et les activités qui en résultent. Les réunions d'affaires elles-mêmes étaient apparemment conçues de façon à intéresser à la fois les maris et les épouses et on dit qu'elles ont été bien suivies par ceux-ci à chacune des trois occasions. On dit aussi qu'à chaque jour, elles ont duré bien au-delà du temps prévu. De plus les trois appelants ont témoigné qu'ils avaient passé beaucoup de leur temps à discuter de problèmes d'affaires avec d'autres marchands.

D'après la preuve, il appert qu'il y avait aussi, pour la société Oshawa, des motifs purement commerciaux au choix d'un lieu de villégiature quelque peu éloigné comme destination du voyage et comme lieu d'un congrès d'affaires et à l'inclusion des épouses des marchands et des gérants au nombre des personnes qui pouvaient faire partie du voyage aux frais de la société Oshawa. Auparavant il y avait eu des conférences à deux reprises à Toronto qui avaient eu une participation et une attention moins que parfaites, à la fois parce que l'intérêt de la tenue de la conférence dans un lieu de villégiature manquait et parce que la proximité du commerce des détaillants provoquait des distractions telles que des communications téléphoniques avec les personnes laissées en charge et les courses personnelles profitant du fait qu'ils étaient à Toronto. La présence des épouses du personnel était considérée comme avantageuse pour plusieurs raisons parmi lesquelles le fait que plusieurs des marchands exploitaient des entreprises familiales relativement petites dont leurs épouses s'occupaient activement et, connaissant le commerce, elles seraient intéressées aux réunions d'affaires, le fait que dans d'autres cas l'épouse était souvent membre d'une entreprise familiale, y était donc dévouée et pouvait faire connaître ses opinions, lesquelles étaient d'importance dans une entreprise dont les clients étaient en majorité des femmes, le fait que l'on pourrait s'attendre à de la bonne volonté étant donné que la société Oshawa les faisait participer à ce qui devait être un événement agréable et enfin le fait que, avec la présence des épouses, le congrès pourrait être plus discipliné et plus sérieux.

Des 311 personnes qui firent le voyage, 13 étaient des invités qui payaient de leurs propres ressources à la société Oshawa un montant de \$350 par personne. La société permettait à ces personnes de faire le voyage vu leur

proche parenté ou autre relation avec les marchands qui étaient éligibles à faire le voyage aux frais de la société Oshawa. Dans certains cas c'étaient des enfants des personnes éligibles au voyage. Dix autres personnes, dont l'appelant M. Cairns et son épouse, firent aussi le voyage en partie à leurs propres frais, le magasin qu'elles représentaient n'ayant pas atteint le quota de ventes nécessaire pour leur permettre de faire le voyage entièrement aux frais de la société Oshawa. Dans le cas de M. Cairns la contribution requise était de \$84, représentant la différence entre le montant à son crédit et celui mentionné dans les deux autres appels. De la façon dont je comprends la preuve, aucune somme n'a été payée ou créditée par la société Oshawa aux appelants pour les dépenses du voyage, la société Oshawa ne s'étant engagée que pour le transport, le logement à l'hôtel et les autres événements du projet relatifs à tout le groupe, et n'ayant payé que la société de transport aérien, l'hôtel et les autres personnes concernées.

Pour les détaillants et les gérants de magasin, l'aspect affaires du voyage comprenait non seulement les trois réunions d'affaires, mais aussi les discussions amicales, d'idées se rapportant aux sujets traités lors des assemblées et aux magasins, à la clientèle, aux marchandises, aux employés, au vol à l'étalage, à la livraison et à la critique de la société Oshawa elle-même. M. Bermack et M. Cairns concevaient tous deux le projet depuis le début comme un congrès d'affaires que M. Cairns dépeignait comme étant un «rassemblement où nous exploitons les connaissances des autres». M. Cairns lui-même profita de l'occasion pour discuter et promouvoir ses propres projets pour un magasin additionnel avec le président de la société Oshawa, un vice-président s'occupant de projets immobiliers et un préposé responsable de l'octroi de concessions. Ni lui ni M. Mermack n'envisageaient le voyage comme des vacances annuelles et j'ai l'impression que, si agréable que fut le voyage, aucun des trois appelants n'aurait payé \$633.36 de ses propres ressources pour ce voyage comme simples vacances pour lui-même et son épouse.

A l'époque pertinente de son appel, l'appelant M. Philp était un employé de la société Oshawa, qui gérait un de ses magasins d'alimentation au détail. L'appelant M. Bermack à cette même époque était associé d'une maison qui avait un commerce d'alimentation au détail et qui était un client à qui la société Oshawa fournissait des marchandises dans le cours de son commerce d'alimentation en gros. L'appelant M. Cairns, au même moment, était employé et principal actionnaire de V. R. Cairns (Orillia) Limited qui avait un commerce d'alimentation au détail et qui était aussi un client à qui Oshawa fournissait des marchandises dans le cours de son commerce d'alimentation en gros.

Dans le cas de l'appelant M. Philp, la position du ministre est à l'effet que le montant que la société Oshawa lui avait accordé pour ses dépenses et celles de son épouse constitue une prestation que l'appelant a reçue ou dont il a joui à l'égard, dans le cours ou en vertu de son emploi et à l'égard de laquelle il est assujéti à l'impôt en vertu de l'article 5 (1) a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Dans le cas de l'appelant M. Bermack, la position du ministre est à l'effet que le montant que la société Oshawa lui avait accordé pour ses

dépenses et celles de son épouse était un bénéfice découlant de son entreprise au sens de l'article 4 de la Loi, ou encore un revenu provenant d'une source de revenu au sens de l'article 3.

Dans le cas de l'appelant M. Cairns, la position du ministre est à l'effet le montant que la société Oshawa lui a accordé ainsi qu'à son épouse constitue une prestation qu'il a reçue ou dont il a joui à l'égard, dans le cours ou en vertu de son emploi et à l'égard de laquelle il est assujéti à l'impôt en vertu de l'article 5(1)a) de la Loi ou encore représente un bénéfice ou un avantage attribué à un actionnaire et à l'égard duquel il est assujéti à l'impôt en vertu de l'article 8(1)c) de la Loi.

Dans chaque cas cependant, le montant ajouté par le Ministre n'était pas le montant payé en fait par la société Oshawa à l'appelant et son épouse, mais simplement un montant au pro rata des dépenses totales encourues par la société Oshawa pour le projet.

Les dispositions statutaires pertinentes auxquelles on réfère se lisent comme suit:

Art. 3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente partie, est son revenu pour l'année de toutes provenances à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

- a) d'entreprises,
- b) de biens, et
- c) de charges et d'emplois.

Art. 4. Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une entreprise ou de biens est le bénéfice en découlant pour l'année.

Art. 5. (1) 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 . . . qu'il reçoit ou dont il jouit dans l'année à l'égard, dans le cours ou en vertu de la charge ou de l'emploi;

\* \* \*

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

\* \* \*

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

\* \* \*

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

Bien que les dispositions statutaires applicables à chaque appelant en particulier diffèrent quelque peu, la cause soumise n'était pas fondée sur ces différences et le résultat, tel que je le vois, n'en est pas affecté. Si, dans le cas de M. Bermack, le voyage, ou le privilège ou l'occasion d'y participer représentait ce que, faute de mot plus précis, j'appellerai «une chose de valeur», il semble évident que cette chose provenait de son entreprise et que sa valeur représentait un gain ou un bénéfice découlant de son entreprise. Si cette valeur avait été accordée en espèces ou au moyen d'une réduction du prix des marchandises ou par tout autre moyen financier elle aurait fait partie des recettes de l'entreprise ou se serait manifestée en une réduction du coût des marchandises et je ne vois pas pourquoi

elle pourrait de bon droit être exclue du calcul du profit seulement parce qu'elle a été accordée à M. Bermack sous la forme d'un voyage à Nassau. La même chose s'applique au voyage de son épouse puisque le privilège ou l'occasion qui lui était accordé de faire le voyage aux frais de la société Oshawa, à mon avis, revenait à M. Bermack lui-même, qui transigeait avec la société Oshawa, et non à son épouse directement. Dans les cas de M. Philp et M. Cairns le problème est de savoir si le voyage ou le privilège ou l'occasion de le faire est un «bénéfice» au sens de la loi, mais le critère, je pense, est le même. En effet si le voyage, ou le privilège ou l'occasion de le faire représentait une chose de valeur au sens matériel, elle serait englobée, à mon avis, dans la signification de l'expression «bénéfice» des articles 5(1)a) et 8(1)c) de la loi. Voir *Hale v M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 259 et *Waffle v M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 384. Dans cette dernière cause la croisière aux Caraïbes qui servait de récompense et qu'on a jugée être un bénéfice au sens de l'article 5(1)a) était, je pense, nettement une chose de valeur au sens économique et fut considérée comme telle par la cour.

D'autre part, je ne crois pas que la participation à un simple congrès d'affaires, ou le privilège ou l'occasion d'y participer ait en soi une valeur qui puisse être qualifiée de bénéfice au sens des articles 5 ou 8, ou de profit provenant d'une entreprise. Effectivement dans la cause de *Hale* (ci-dessus mentionnée) on ne semble pas avoir tenté de faire une imposition sur un soi-disant bénéfice découlant de sa participation à un congrès. Chacun de ces rassemblements a sans doute pour objet un avantage quelconque, mais un avantage prenant la forme d'acquisition de connaissances ou d'obtention de renseignements ou d'amélioration des relations d'affaires ne constitue pas, selon moi, le genre de chose qui fait partie comme telle d'un état de profits et pertes ou qui peut être estimée et considérée à cette fin comme un bénéfice échéant à un employé au sens de l'article 5(1)a).

Si cependant le privilège ou l'opportunité de faire le voyage représentait une chose ayant une valeur économique, il ne semble pas difficile, d'après les faits, de conclure que M. Philp en a bénéficié en vertu de son emploi et que la société Oshawa attribuait ce privilège à M. Philp à la fois pour lui-même et pour son épouse. Dans le cas de M. Cairns, c'était à la société V. R. Cairns (Orillia) Limited qu'était donné le privilège ou l'occasion de désigner un employé et son épouse pour faire le voyage partiellement aux frais de la société Oshawa et l'appelant M. Cairns ayant reçu ce privilège de sa compagnie, doit également, à mon avis, ajouter cette valeur, s'il y en a une, au calcul de son revenu en vertu de l'article 5(1)a) en tant que prestation reçue en vertu de son emploi. Voir *Waffle vs M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 384 aux pages 388 et 389. Par conséquent, il n'est pas nécessaire de se demander si une telle valeur, s'il y en a une, constitue aussi un «bénéfice» attribué à un actionnaire au sens de l'article 8(1)c) de la Loi.

La preuve soumise au nom de chacun des trois appelants est à l'effet que le voyage à Nassau n'était pas une rémunération ni une indemnité de quelque sorte accordée aux personnes qui ont fait le voyage en considération de ce qu'elles avaient fait ou exécuté, mais faisait simplement partie d'un projet qui avait été préparé par la société Oshawa dans le but de promouvoir sa propre entreprise et de lui permettre de diriger cette entreprise

plus efficacement, particulièrement en améliorant les techniques de vente de ses marchands. Leur procureur a fait ressortir l'aspect commercial du voyage lui-même et de son programme, et a qualifié le voyage en entier de congrès d'affaires. Le procureur du ministre, d'autre part, appuya fortement sur l'idée de voyage de vacances contenue dans les communiqués de la société Oshawa aux marchands, sur le temps disponible aux loisirs d'après le programme, malgré les heures consacrées aux affaires au cours des journées passées à Nassau et sur la façon, qu'il a qualifiée de concours, par laquelle on obtenait le privilège de participer au voyage aux frais de la société Oshawa.

Bien que, comme je l'ai déjà mentionné, je ne vois aucun motif de désapprobation en ce qui concerne la soumission de M. Goodman à l'effet que, pour la société Oshawa, le projet en entier, y compris l'aspect de vacances du voyage tel que souligné dans les communiqués aux marchands et dans le programme lui-même, était destiné à promouvoir son entreprise, je crois qu'il est impossible de considérer le voyage à Nassau comme étant exclusivement ou même principalement d'une nature commerciale pour les marchands détaillants et les gérants de magasin qui l'ont fait. Cependant, je crois également qu'il est impossible de considérer le voyage à Nassau comme étant pour eux exclusivement ou même principalement de la nature d'une vacance. A mon avis, le voyage fut plutôt ce qu'il devait être, c'est-à-dire une combinaison des deux.

La question essentielle à résoudre dans ces trois instances est donc, à mon avis, de savoir si le privilège ou l'occasion donnée à l'appelant et à son épouse de faire un tel voyage avait une valeur compte tenu de la nature du voyage, c'est-à-dire un voyage d'affaires et de vacances fait dans les circonstances que je me suis efforcé de décrire.

A mon avis la preuve montre que le voyage ou le privilège ou l'occasion de le faire avait une valeur économique. En premier lieu, on a prouvé qu'il était nécessaire de fournir un effort supplémentaire pour atteindre le quota de ventes qui rendrait un marchand ou un gérant éligible à faire le voyage aux frais de la société Oshawa. Sans doute la hausse des ventes de marchandises par un marchand pouvait être une récompense en soi, mais la perspective du voyage était destinée à être, et fut en réalité, à mon avis, un stimulant pour fournir un plus grand effort dans la vente de marchandises, ce qui, à mon avis, laisse croire que le voyage devait avoir une valeur en tant que vacances indépendamment des affaires qui devaient s'y transiger. Puis il est prouvé qu'un montant de \$350 a été payé par un certain nombre de personnes, qui n'étaient pas qualifiées à faire le voyage, pour pouvoir en faire partie. Ce n'étaient pas des marchands ni des gérants de magasin, mais des enfants des marchands et des adultes qui, je suppose, ont payé et fait un voyage de vacances. De plus, plusieurs personnes, dont M. Cairns, n'étant que partiellement qualifiées à participer au voyage aux frais de la société Oshawa, ont personnellement assumé une partie des frais pour pouvoir le faire. Enfin, il est prouvé que, indépendamment de ce qui était prévu et mis à exécution au cours des loisirs habituels ou des soirées, un grand nombre des heures consacrées aux affaires ou au travail pouvait être consacré également aux loisirs, un programme de divertissements ayant été prévu pour ceux qui désiraient y participer. Ces activités aussi bien que le transport,

les chambres d'hôtel, les repas et les réceptions faisaient toutes partie du projet et étaient payées par la société Oshawa. Il est donc clair à mon avis que pour les personnes intéressées à une telle excursion en tant que vacances, comme beaucoup de gens le sont effectivement, le privilège de faire un tel voyage a une valeur matérielle.

Il reste le problème de savoir quelle valeur devrait être attribuée au privilège ou à l'occasion de faire un tel voyage. La question à résoudre, à mon avis, n'est pas de «déterminer la valeur de la portion vacance du voyage» mais plutôt de «déterminer la valeur du voyage de vacances selon une perspective globale du voyage comme voyage d'affaires et de vacances.»

La preuve du coût du voyage pour la société Oshawa et des montants que les personnes qui n'étaient pas éligibles ont payé pour avoir l'occasion de faire le voyage me convainc que sa valeur globale comme voyage d'affaires et de vacances n'était pas inférieure au montant de \$633.36 dont le ministre s'est servi en faisant les cotisations. D'autre part, je crois qu'il est raisonnable d'admettre que ce ne sont pas les assemblées d'affaires qui ont attiré les personnes non éligibles qu'il s'agisse des adultes ou des enfants, et que, malgré le montant qu'elles ont été appelées à payer pour en faire partie, la valeur du voyage en tant que vacances, prise dans une perspective globale, était quelque peu moindre. En égard à ces considérations et aux témoignages portant sur la valeur à cette fin, y compris celui de M. Heifetz, je suis d'avis que 50% des \$633.36 cotisés par le ministre représente, de la façon la plus exacte dont elle peut être fixée, la valeur du voyage en tant que vacances. Partant de ce principe, dans les causes de M. Philp et de M. Bermack le montant imposable sera réduit à \$316.88, et dans la cause de M. Cairns la valeur du bénéfice reçu sera fixée à \$232.68, c'est-à-dire la différence entre le montant de \$316.88 et celui de \$84 qu'il a payé à la société Oshawa.

Les appels sont donc accueillis dans la mesure ci-dessus énoncée. Les appelants auront droit aux dépens.