

ENTRE :

1962
septembre 14
octobre 30

LE MINISTRE DU REVENU NA-
TIONAL }

APPELANT ;

ET

EASTERN ABATTOIRS LIMITED INTIMÉE.

Revenu—Impôt sur le revenu—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, arts. 3, 6 a)(iv), 139(1)(ar)—Employeur et employé—Fonds de pension—Plan de pension de retraite—Prestations de pension de retraite—Appel rejeté.

De 1946 à 1955 inclusivement l'intimée, alors une filiale de la compagnie de chemin de fer Pacifique Canadien, et ses employés qui y avaient préalablement consenti, versaient chacun, de leur côté, au fonds de pension de cette compagnie ferroviaire la part requise d'eux par les règlements du fonds. Par suite de la vente de son capital-actions en avril 1955 à des tiers, l'intimée cessait d'être une filiale du Pacifique Canadien et ne pouvait plus se prévaloir tant pour elle-même que pour ses employés dudit plan de pension. La compagnie ferroviaire désireuse de faire bénéficier l'intimée de la réserve en sa faveur au fonds de pension, lui proposa d'en continuer un autre, en dehors et différent du premier et sans la participation du Pacifique Canadien, après consultation avec ses employés qui auraient à choisir entre la continuation d'un tel plan de pension ou le remboursement de leurs souscriptions. Ces derniers ayant opté pour la seconde alternative, le montant ainsi versé par l'intimée au fonds lui fut remboursé moins certaines retenues pour fins de contingence dudit plan de pension. Soutenant que ce montant était imposable par le jeu de l'art. 3, et de l'art. 6 a)(iv) combiné avec l'art. 139(1)(ar) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ch. 148, S.R.C. 1952, le Ministre l'ajouta au revenu imposable déclaré par l'intimée pour l'année d'imposition 1956. Portée en appel devant la Commission d'appel de l'impôt la cotisation du Ministre fut annulée quant à ce montant. D'où le présent appel à cette Cour.

Jugé: L'appel est rejeté.

2. Le montant ainsi reçu, par l'intimée n'est pas imposable, par l'effet de l'article 3 seul de la Loi car il n'est relié à aucune des sources de revenu qui y sont énumérées.
3. Ce montant n'est pas non plus, imposable par le jeu combiné de l'article 3 et de l'article 6 a)(iv) de la Loi parce que, tenant compte du sens à donner aux termes «prestations», «pensions de retraite» et «pension», l'article 6 a)(iv) comprend dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition tout montant alors reçu «à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement» de bienfaits ou avantages par la suite de la mise à la pension d'un employé. Dans le présent cas, le montant reçu par l'intimée, qui, du reste, n'était pas un employé, ne tombe pas dans cette catégorie, se résumant à un simple transfert de fonds dont la seule relation avec le plan de pension de ses employés consiste à inclure la majeure partie des souscriptions qu'elle avait fournies et versées, irrévocablement et sans espoir de recouvrement.

1962
 LE MINISTRE
 DU REVENU
 NATIONAL
 v.
 EASTERN
 ABATTOIRS
 LTD.

4. Il n'est pas, en troisième lieu, imposable par le jeu de l'article 139(1)(ar) combiné avec les articles 6 a) (iv) et 3 de la Loi car l'article 139(1)(ar) doit, dans le présent cas, être conditionné par l'article 6 a) (iv) et il ne peut s'agir que de montants reçus par un employé pour l'avantage duquel, seulement, le plan de pension existe. Telle interprétation du sous-paragraphe (iv) de l'article 6 a) est davantage renforcée par le texte des sous-paragraphe (v) et (vi) du même article 6 a) qui, dans chacun des cas qui sont prévus dans les trois sous-paragraphe, établit qu'il ne peut s'agir que d'un montant reçu d'un fonds ou d'un plan de pension par un employé.
5. Il est fondamental qu'un impôt ne peut être imposé que par un texte clair. Or il est impossible de conclure que l'article 139(1)(ar) permettrait à l'article 6 a) (iv) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'englober comme revenu imposable un montant reçu par un employeur dans les circonstances du présent cas lorsque cet article 6 a) (iv) ne prévoit que les montants reçus par un employé et comme rien d'autre dans ladite Loi ne permet de considérer ce montant comme un revenu, il n'est pas imposable.

APPEL d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt.

L'appel fut entendu par l'Honorable Juge Noël, à Québec.

Paul Boivin c.r. pour l'appelant.

L. Galipeault c.r. pour l'intimée.

Les faits et les questions de droit soulevées sont exposés dans les motifs du jugement que monsieur le Juge Noël rend maintenant (30 octobre 1962):—

Le Ministre du Revenu national excipe par le présent appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt en date du 21 septembre 1960¹, maintenant l'appel de l'intimée (parfois ci-après appelée le contribuable) relativement à la cotisation pour l'année d'imposition 1956 du contribuable Eastern Abattoirs Ltd, de la cité de Montréal, province de Québec, par laquelle le Ministre avait augmenté son revenu imposable déclaré d'un montant de \$63,605.15 portant ainsi ce revenu à la somme de \$302,797.75.

Le dossier du présent appel, comme celui utilisé devant la Commission d'appel de l'impôt d'ailleurs fut constitué par le moyen d'une admission de faits signée par les procureurs au dossier des deux parties en cause.

Ce document révèle que toutes les actions ordinaires de l'intimée Eastern Abattoirs Ltd appartenaient en 1945 à

¹ (1960) 25 Tax A.B.C. 209.

Canadian Pacific Railway Company et qu'en cette même année, à titre de subsidiaire, l'intimée s'était prévalu du consentement de ses employés des avantages du fonds de pension de Canadian Pacific Railway Company, le tout conformément audit plan de pension produit comme pièce A-1. De 1946 à 1955 inclusivement, le contribuable versa à ce fonds de pension un montant de \$76,120.47 et les employés de leur côté versèrent pendant la même période les montants requis conformément aux règlements du fonds de pension.

Le 19 avril 1955, le capital-actions alors en cours de l'intimée fut vendu à un M. Maurice Lemelin, industriel de la cité de Québec, agissant tant pour lui-même que pour des tiers et par conséquent l'intimée n'était plus, à partir de cette date, une subsidiaire de Canadian Pacific Railway Company et ne pouvait par conséquent continuer à bénéficier ou à se prévaloir tant pour elle-même que pour ses employés dudit plan de pension.

Les officiers du fonds de pension du Canadian Pacific Railway Company décidèrent alors de faire bénéficier l'intimée de la réserve alors en sa faveur au fonds de pension, soit un montant de \$63,605.15 en vue de la continuation d'un fonds de pension en dehors et différent de celui de Canadian Pacific Railway Company et sans la participation de cette dernière et de consulter les employés de l'intimée sur la question de savoir s'ils préféreraient la continuation d'un tel fonds de pension ou le remboursement de leurs souscriptions. A ces fins, M. Maurice Lemelin, au nom de l'intimée, requit Canadian Pacific Railway Company de transmettre à Sun Life Insurance Company of Canada ladite somme de \$63,605.15, ce qui s'effectua le 19 avril 1955 dans une lettre portant cette même date et signée par M. B. Unwin, vice-président de Canadian Pacific Railway Company.

Le 3 mai 1955, par une lettre portant cette date, les officiers de Amalgamated Meat Cutters & Butchers Workmen of North America, Local n° 66, représentant les employés de l'intimée informèrent cette dernière que ses employés, au cours d'une assemblée, avaient à l'unanimité décidé de ne plus avoir de fonds de pension et désiraient recevoir le remboursement de leurs souscriptions.

1962
LE MINISTRE
DU REVENU
NATIONAL
v.
EASTERN
ABATTOIRS
LTD.
Noël J.

1962
 LE MINISTRE
 DU REVENU
 NATIONAL
 v.
 EASTERN
 ABATTOIRS
 LTD.
 Noël J.

Sun Life Insurance Company of Canada avertie par l'intimée de la décision des employés lui versa le 6 juin 1955 la somme de \$63,605.15.

Ce montant, si on se réfère à la lettre de M. B. Unwin, vice-président du département des finances de Canadian Pacific Railway Company représente: «The full amount heretofore contributed by Eastern Abattoirs Ltd to Canadian Pacific Railway Company and representing a contingent provision for pensions based on a percentage of its payroll for employees during a portion of the period and their eligibility under the pension rules of Canadian Pacific Railway Company.»

Le montant de \$12,515.32, soit la différence entre \$76,120.47 et \$63,605.15, semble par conséquent avoir été dépensé dans l'intérêt des pensionnés ou avoir été retenu pour pourvoir aux contingences dudit plan de pension.

A tout événement, ce montant de \$63,605.15, suivant l'intimée, fait inattendu, lui est parvenu par ricochet en passant d'abord par la Sun Life Insurance Company of Canada et serait, quant à elle, de la manne tombée du ciel. En effet, elle prétend qu'elle n'avait aucun droit à ce montant et que, d'autre part, ni le Canadian Pacific Railway Company ni la Sun Life Insurance n'avaient l'obligation de la lui verser. Elle soutient, par conséquent, que ce montant ne peut être considéré comme un revenu taxable en vertu de la Loi de l'impôt et que partant, ce montant n'est pas imposable.

D'autre part, selon l'appelant, le montant serait imposable par le jeu de l'article 3, et de l'article 6 a) (iv) combiné avec l'article 139(1) (ar) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lesquels articles se lisent comme suit:

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.

6. Sans restreindre la généralité de l'article 3 doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition

- (a) les montants reçus dans l'année à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement

...

(iv) de prestations de pension de retraite ou de pension,
139(1)(ar):

(ar) «prestation de pension de retraite ou de pension» comprend tout montant reçu sur un fonds ou plan de pension de retraite ou de pension ou en conformité d'un tel fonds ou plan;

1962
LE MINISTRE
DU REVENU
NATIONAL
v.
EASTERN
ABATTOIRS
LTD.
Noël J.

En effet, il ne pourrait être imposable par l'effet de l'article 3 seul car il ne s'agit pas d'un revenu provenant de l'entreprise de l'intimée ou de ses biens ni de charges et d'emplois.

Il ne s'agit pas non plus d'un montant provenant des fruits de son entreprise ni d'un montant qui les remplacerait.

Il ne serait même pas imposable par le jeu combiné de l'article 3 et de l'article 6 a)(iv) puisqu'elle n'a pas reçu ce montant à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement de prestations de pension de retraite ou de pension.

En effet, si on s'en tient à la signification des mots «pension de retraite ou pension» suivant le dictionnaire l'on voit que les mots «pension de retraite» veulent dire des montants payés par suite de la limite d'âge et «pension» tous montants payés en considération de services passés.

Les mots anglais «superannuation or pension benefits» ont le sens suivant dans «The Shorter Oxford English Dictionary»: «to superannuate; to dismiss or discharge from office on account of age; esp. to cause to retire from service on a pension; to pension off;» et «pension» est défini comme suit: «an annuity or other periodical payment made esp. by a government, a company or an employer of labour in consideration of past services or of the relinquishment of rights, claims or emoluments.»

Quant au mot «prestation» pour en déterminer le sens, il faut se référer au texte anglais qui, comme nous l'avons vu, emploie le mot «benefit» lequel, d'après le dictionnaire, veut dire «avantage ou bienfait».

L'article 6 a)(iv) veut donc dire que doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les montants reçus dans l'année à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement de bienfaits ou avantages par suite de la mise à la pension d'un employé.

1962
 LE MINISTRE
 DU REVENU
 NATIONAL
 v.
 EASTERN
 ABATTOIRS
 LTD.
 Noël J.

Le montant reçu par l'intimée, qui d'ailleurs n'est pas un employé, ne tombe sûrement pas dans cette catégorie puisqu'il se résume à un simple transfert de fonds dont la seule relation avec le plan de pension de ses employés est qu'il comprend la majeure partie des souscriptions de l'intimée à ce plan, souscriptions d'ailleurs que l'intimée en vertu de la Loi fournit irrévocablement et qu'elle a versées sans espoir de les recouvrer jamais.

Ce montant de \$63,605.15 serait-il imposable par le jeu de l'article 139(1)(ar) combiné avec 6 a)(iv) et 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*? L'appelant le soutient en soumettant que la Loi (article 139(1)(ar)) dit que tout montant reçu d'un fonds de pension sans spécifier que cela soit par l'employé seulement et sans faire d'exception pour l'employeur doit être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable. Il ajoute que ceci est d'ailleurs conforme à un principe fondamental de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à savoir que des dépenses admises dans une année donnée (les souscriptions de la compagnie au plan de pension déduites comme dépenses dans l'année où elles ont été dépensées) et récupérées dans une année subséquente seraient imposables dans l'année de la récupération.

Il est vrai que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit dans certains cas la taxation de certains montants déduits et plus tard récupérés mais seulement lorsqu'un texte de la Loi le prévoit clairement.

L'article 6 a)(iv) combiné avec l'article 139(1)(ar) prévoit-il la taxation de tout montant reçu et provenant d'un plan de pension ou ne prévoit-il que les montants qui sont reçus par un employé à l'occasion de sa mise à la retraite ou de la réception d'une pension.

Il me semble que donner aux articles 6 a)(iv) et 139(1)(ar) le sens que veut lui donner l'appelant serait faire violence aux textes et aller au delà de ce que le législateur a décrété.

En effet, l'article 139(1)(ar) doit dans le présent cas être conditionné par l'article 6 a)(iv) et il ne peut s'agir que de montants reçus par un employé pour l'avantage de qui seul, d'ailleurs, le plan de pension de retraite existe.

Le sens du sous-paragraphe (iv) de l'article 6 a) m'apparaît encore davantage conforme à l'interprétation pré-

citée si on le lit avec les sous-paragraphes (v) et (vi) du même article 6 a) qui se lisent comme suit:

6. Sans restreindre la généralité de l'article 3, doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition

(a) les montants reçus dans l'année à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement

...

(iv) de prestations de pension de retraite ou de pension,

(v) d'allocations de retraite, ou

(vi) de prestations consécutives au décès.

En effet, cet article 6 a) et les trois sous-paragraphes déclarent tout simplement que les paiements provenant d'un fonds ou d'un plan de pension de retraite ou de pension doivent être taxés lorsqu'ils sont reçus, soit quand l'employé est mis à sa retraite par suite d'une limite d'âge ou mis à sa pension tout simplement et c'est le cas prévu par (iv) ci-dessus, soit quand il résigne et c'est le cas prévu par (v) soit quand il meurt et c'est le cas prévu par (vi). Ceci établit donc clairement qu'il ne peut s'agir que d'un montant reçu d'un fonds ou d'un plan de pension par un employé.

Il est fondamental qu'un impôt ne peut être imposé que par un texte clair. Or il m'est impossible de conclure que l'article 139(1)(ar) permettrait à l'article 6 a)(iv) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'englober comme revenu imposable un montant reçu par un employeur dans les circonstances ci-haut mentionnées lorsque cet article 6 a)(iv) ne prévoit que les montants reçus par un employé et comme rien d'autre dans ladite Loi ne permet de considérer ce montant de \$63,605.15 comme un revenu, il n'est pas imposable.

Pour tous ces motifs, il y a lieu de renvoyer le présent appel, l'intimée ayant droit à tous ses honoraires taxables, et de déférer le tout au Ministre pour qu'il émette une nouvelle cotisation déduisant du revenu de l'intimée pour l'année 1956 ladite somme de \$63,605.15.

Jugement en conséquence.

1962

LE MINISTRE
DU REVENU
NATIONAL
U.

EASTERN
ABATTOIRS
LTD.

Noël J.