

Martel (Appelant) v. Ministre du Revenu National (Intimé)

Présent: Le Juge Noël—Montréal, le 19 décembre 1969, Ottawa, le 30 janvier 1970.

Impôt sur le revenu—Revenu provenant d'une charge—Traitement supplémentaire versé au juge pour services extrajudiciaires, etc.—S'agit-il d'une partie du traitement ou d'une allocation pour frais?—Art. 20(1) de la Loi sur les juges, S.R.C. 1952, ch. 159, am. par l'art. 20(1) du ch. 76 de 1966-1967—Art. 5(1)b)(i)(A) de la Loi de l'impôt sur le revenu.

L'article 20 de la *Loi sur les juges* (S.R.C. 1952, ch. 159), amendé par l'article 20(1) du ch. 76 de 1966-67, prévoit que «chaque juge . . . recevra un traitement supplémentaire de \$2,000 par année à titre d'indemnité pour les services extrajudiciaires qu'il peut être appelé à accomplir par le gouvernement du Canada ou d'une province, et en dédommagement des frais accessoires que peut nécessiter la bonne exécution de ses fonctions de juge.»

Jugé: Le traitement supplémentaire versé à un juge conformément à la disposition susdite constitue le revenu d'une charge au sens de l'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*: il ne s'agit pas d'une allocation pour frais expressément établie dans une loi tirée du Parlement du Canada, au sens de l'article 5(1)(b)(i)(A) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Interprétation de *Samson v. M.N.R.*, [1943] Ex.C.R. 17.

Renvoi: *Bhérier v. M.N.R.*, [1968] 1 R.C. de l'É. 146.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu

M. Paquin et H. P. Lemay, pour l'appelant.

A. Garon et P. Guilbault, pour l'intimé.

LE JUGE NOËL: L'appelant interjette appel devant cette Cour d'une cotisation pour l'année d'imposition 1967, par laquelle le ministre du Revenu national ajoutait à son revenu un montant de \$724.86 qu'il avait réclamé pour dépenses provenant de la charge de juge de la Cour Supérieure et s'élève contre le montant de \$1,166.66 qu'il aurait, dit-il, par erreur, ajouté

à son revenu pour l'année 1967. Ce montant est la quote-part, soit 7/12, d'un montant additionnel de \$2,000 ajouté à la rémunération des juges par un amendement à la *Loi des juges*, chapitre 76 des Statuts du Canada de 1966-1967 et qu'il commença à recevoir à compter du 1^{er} juin de la même année. L'appelant prétend que ce montant de \$2,000 prévu à l'article 20 de la *Loi sur les juges*, (chapitre 159 S.R.C. telle qu'amendée par le chapitre 76 des Statuts du Canada, 1966-67) est versé annuellement aux juges pour des frais accessoires que peut nécessiter la bonne exécution de ses fonctions de juge et doit être exclu de son revenu selon l'article 5(1)(b)¹ et 5(1)(b)(i)(A) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui prévoit que «(i) les allocations pour frais de voyage, frais personnels ou frais de subsistance (A) expressément établies dans une loi tirée du Parlement du Canada» ne sont pas comprises dans le revenu d'un contribuable.

L'appelant prétend, à titre subsidiaire, que les dépenses réclamées sont déductibles du revenu en vertu de l'article 11 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui permet ces dépenses (par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12) lequel, entre autres, limite d'une manière générale les dépenses déductibles à celles énumérées en vue de gagner le revenu, défend de déduire les dépenses ou pertes de capital et défend de déduire à son sous-paragraphe h) les frais personnels ou de subsistance du contribuable.

L'intimé, d'autre part, soutient qu'en établissant la cotisation de l'appelant pour l'année d'imposition 1967, il a tenu pour acquis (a) que l'appelant retirait un revenu d'une charge au sens de l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au cours de l'année 1967; (b) que le montant de \$1,166.66 que l'appelant a reçu en 1967 en vertu de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* 1966-67 Statuts du Canada, chapitre 76, constitue un revenu au sens de l'article 5(1) ou encore une allocation pour toutes autres fins au sens de l'article (5)(1)(b) de ladite loi et enfin (c) que le montant de \$724.86 réclamé par l'appelant comme déduction à titre de frais accessoires pour la bonne exécution de ses fonctions de juge n'était ni déductible en vertu de l'article 5(1) *in fine* de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni d'aucun autre article de cette loi.

L'intimé se fonde en effet sur les articles 3², (5)(1)(b), 11 et 139(1)(ab)³ de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ainsi que sur l'article 20(1)⁴ de la *Loi sur les juges* 1966-67 Statuts du Canada, chapitre 76.

¹ 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

(b) tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins . . .

³ 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.

⁴ 139(1)(ab)

ab) «charge» signifie le poste d'un particulier lui donnant droit à un traitement ou rémunération déterminée ou constatable et comprend une charge judiciaire, la charge d'un

L'intimé déclare que l'appelant détenait, au cours de l'année d'imposition 1967, une charge au sens de l'article 139(1) (ab) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'en vertu de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges*, il a reçu au cours de cette année un traitement supplémentaire de \$1,166.66 qui doit, selon l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* être inclus dans le calcul de son revenu provenant de sa charge.

L'intimé, de plus, soumet subsidiairement que si le montant de \$1,166.66 reçu par l'appelant ne constitue pas un traitement qui doit être ajouté à son revenu en vertu de l'article 5(1) de la loi, il constitue alors un montant reçu à titre d'allocation pour «toutes autres fins» au sens de l'article 5(1)(b) de la loi et qu'il doit, à ce titre, être inclus dans le calcul de son revenu.

L'intimé soumet enfin qu'aucune déduction ne peut être faite du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi autres que celles expressément prévues à l'article 5(1) *in fine* de la loi et particulièrement aux articles (i), (ib), (q) et (qa) du paragraphe 1 de l'article 11 de la loi ainsi qu'aux paragraphes (5) à (11) inclusivement dudit article et que la déduction totale de \$739.86 réclamée par l'appelant à titre de frais que peut nécessiter la bonne exécution de sa fonction de juge, la somme de \$724.86 ne peut être admise parce qu'elle n'est pas de la nature des déductions expressément permises par les articles précités de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.⁵

L'appelant, juge de la Cour Supérieure du district de Montréal, résidant à Outrement, P.Q., vaque à ses occupations dans le district de Montréal, et parfois dans d'autres districts. Lorsqu'en sa qualité de juge il siège ailleurs qu'à l'endroit où la loi l'astreint à résider, ou dans le voisinage immédiat duquel il est, en vertu de la loi, tenu de résider, il a droit de toucher, conformément à l'article 21(1) de la *Loi sur les juges* comme indemnité de voyage, ses frais de déplacement ou de transport et les frais raisonnables de voyage et autres frais raisonnables par lui supportés pendant qu'il est ainsi de vacation. Il ne peut, cependant, selon le paragraphe 2 de cet article «... recevoir une indemnité de voyage pour sa vacation à l'endroit où il réside ou dans le voisinage immédiat de cet endroit». Ses dépenses de voyage, de logis et de subsistance lorsqu'il vaque à ses occupations de juge et qu'il siège ailleurs qu'à l'endroit où il réside, ne sont pas, dit-il, les seuls qu'il est appelé à faire dans l'exercice de ses fonctions de juge ou pour la bonne exécution de ses fonctions. Il en fait d'autres, soit à l'endroit de sa résidence, soit en dehors de sa résidence au Canada et même, en certaines circonstances, en dehors du pays, pour lesquels, dit-il, il n'est pas remboursé.

ministre de la Couronne, d'un membre du Sénat ou de la Chambre des Communes du Canada, d'un membre d'une assemblée législative, d'un sénateur ou membre d'un conseil législatif ou exécutif et toute autre charge dont le titulaire est élu par vote populaire ou est élu ou nommé à titre représentatif, et comprend aussi le poste d'administrateur à titre représentatif, et comprend aussi le poste d'administrateur de corporation; et l'expression «fonctionnaire» signifie une personne détenant une telle charge;

⁴ 20. (1) Il doit être payé à chaque juge qui reçoit un traitement en vertu de la présente loi, autre qu'un juge de la cour territoriale du territoire du Yukon ou des territoires du Nord-Ouest, un traitement supplémentaire de \$2,000 par année à titre d'indemnité pour les services extrajudiciaires qu'il peut être appelé à accomplir pour le gouvernement du Canada ou le gouvernement d'une province, et en dédommagement des frais accessoires que peut nécessiter la bonne exécution de ses fonctions de juge.

⁵ Notons en passant que la différence des montants ci-dessus provient de ce que le montant de la cotisation payée à l'Association du Barreau canadien, soit la somme de \$15, ne fut pas refusée lors de la cotisation et il ne sera pas question de cet item dans cet appel.

Doivent entrer dans les services extra-judiciaires que doit rendre un juge, ceux prévus aux articles 38 et 39 de la *Loi sur les juges*, R.S.C. 1952 chapitre 159 tel qu'amendé par le chapitre 76 de 1967, soit ceux rendus comme arbitre ou administrateur ou suppléant du Gouverneur général, ceux provenant d'autres occupations prévues à l'article 39 de la même loi, soit comme commissaire, conciliateur ou médiateur pour des questions qui relèvent de l'autorité fédérale ou de l'autorité provinciale, et il fournit alors des services extrajudiciaires puisque son rôle, à ce moment, n'est pas celui qu'il exerce à un procès comme juge. Dans tous ces cas, cependant, la loi prévoit que le juge peut recevoir ici aussi ses frais de déplacement et de transport et les autres frais raisonnables de voyage et de subsistance encourus par lui en dehors de son lieu ordinaire de résidence. Il ne s'agit donc pas, lorsqu'à l'article 20(1) de la *Loi sur les juges*, l'on parle d'un «traitement supplémentaire de \$2,000 par année à titre d'indemnité pour les services extrajudiciaires qu'il peut être appelé à accomplir pour le gouvernement du Canada ou le gouvernement d'une province» du remboursement des frais de voyage, de logis et de substance d'un juge agissant comme arbitre, administrateur ou suppléant du Gouverneur général en dehors du lieu de sa résidence puisque les articles 38 et 39 de la *Loi sur les juges* y pourvoient déjà.

Selon l'appelant, il y a, cependant, d'autres espèces de services extra-judiciaires qu'un juge est appelé à rendre, soit à l'endroit de sa résidence, ou même ailleurs, et pour lesquels il encourt des dépenses ou frais qui ne lui sont pas remboursés. Il y a, en effet, ceux qui découlent de ses activités à l'occasion de la tenue de réunions plénières de juges pour l'étude de questions diverses, touchant la justice, la procédure et l'administration des tribunaux et il s'en est tenu quatre à date dans la province de Québec. Les dépenses, dans ce cas, dit-il, comprennent la cotisation ou la quote-part que fournit chaque juge de la Cour Supérieure et qui sert à payer le personnel du secrétariat et autres dépenses incidentes. Il y a aussi des réunions de comités constitués au sein du groupement, qui ont lieu plus fréquemment. Cela entraîne aussi, d'après l'appelant, des frais de déplacement et parfois de logis et de subsistance que le juge doit défrayer. A ces rencontres ou séances plénières, l'on étudie les réformes à apporter aux lois telles que la *Loi sur les faillites* et la *Loi sur le divorce* par exemple, l'on échange des vues et l'on discute avec divers fonctionnaires, de questions intéressant la justice, comme la revision du *Code civil*, du *Code de procédure civile*, les conflits de juridiction entre les provinces et le gouvernement fédéral, la préparation des règles de pratique, etc., le tout dans le meilleur intérêt de la justice et des justiciables et ceci serait conforme à la bonne exécution des fonctions d'un juge. Il doit parfois assister à des dîners, causeries et manifestations du Barreau de la province et de celui de Montréal, ainsi qu'à des dîners donnés pour souligner le départ d'un collègue et cela lui occasionne des frais. Les juges, selon l'appelant, du moins ceux du Québec, secondent parfois le juge en chef et l'assistent dans l'étude des améliorations à apporter aux tribunaux, au personnel et aux locaux et la solution de ces questions permet une meilleure administration de la justice. Il donne comme exemple des nombreuses réunions qui ont eu lieu pour étudier et modifier les plans du Nouveau Palais de Justice à Montréal et qui ont nécessité de nombreux déplacements pour lesquels aucun remboursement de dépenses n'est prévu.

Un juge doit aussi, dans un autre ordre d'idées, assumer d'autres dépenses. Il doit, en effet, acquérir des livres et mettre constamment à jour sa bibliothèque personnelle. Cette bibliothèque est pour lui un instrument indispensable à la bonne exécution de ses fonctions, les volumes de la bibliothèque du Barreau, à Montréal, en effet n'étant pas toujours disponibles et d'ailleurs même s'ils le sont, le temps requis pour les quérir peut retarder indûment le procédé judiciaire. Cela lui permet de plus de travailler à la maison surtout au cours d'un procès et de mieux expédier ses jugements. L'abonnement aux revues courantes de droit ainsi que la reliure des fascicules doivent aussi, selon l'appelant, être considérés comme des «frais accessoires que peut nécessiter la bonne exécution de ses fonctions de juge» tel que prévu à l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* et là encore, il doit défrayer le coût.

Il soutient que ses dépenses d'automobile et de taxis pour se rendre au Palais de Justice et revenir à son foyer, doivent aussi faire partie de ces frais. L'utilisation d'un véhicule moteur n'est pas un luxe, dit-il surtout lorsque, comme cela lui arrive souvent, il apporte à son foyer, à la fin de la journée, un ou plusieurs dossiers ainsi que des livres pour étude et même assez souvent pour lui permettre de rédiger ses jugements. Il n'est ni convenant, ni pratique, ni raisonnable, ajoute-t-il, qu'un juge transportant des dossiers volumineux, emprunte le métro ou un autobus pour s'acquitter des obligations et des devoirs que lui impose sa charge ou doivent, à cette fin, se véhiculer à ses frais. L'appelant déclare qu'il doit aussi, en sa qualité de juge, participer à des réunions d'associations juridiques, comme celles du Barreau de la province et du Barreau canadien, à des réunions de groupes universitaires, à des dîners, et il le fait toujours à ses frais comme, d'ailleurs, les autres juges qui font partie de ces groupements. Il doit, en effet, payer sa contribution s'il veut demeurer membre de ces sociétés et il le fait, dit-il pour pouvoir mieux accomplir ses fonctions de juge. Il est parfois même appelé à payer les frais que lui occasionne sa participation à des congrès de sociétés professionnelles, soit au pays ou même en dehors. Il donne comme exemple celle du Barreau canadien, au Canada, et de l'American Judicature Society, aux États-Unis. Il est bon, dit-il, dans l'intérêt général de la justice et utile à la bonne exécution de ses fonctions de juge qu'il assiste à ces réunions où l'on étudie de nombreuses questions intéressant la justice, telles que la criminologie, les grands problèmes sociaux de l'heure, le droit international, etc. Il ne s'agit pas là, admet-il, d'initiatives gouvernementales, mais cela lui permet quand même d'acquérir des connaissances et ainsi de mieux remplir ses fonctions. Enfin, dit-il, il est normal qu'un juge appartienne à un club social. Il n'est pas bon qu'un juge se case dans une caserne et s'éloigne de la réalité s'il veut bien exercer ses fonctions de juge. Il doit, soutient-il, se tenir au courant des grandes questions de l'heure ainsi que des problèmes suscités par le monde moderne où nous vivons. C'est en fréquentant un club social qu'il rencontrera ses concitoyens et qu'il pourra ainsi mieux se renseigner. Il voit là, aussi, une dépense qui lui permettra encore une fois de mieux remplir ses fonctions. S'attaquant enfin à un sujet plus prosaïque, un juge doit, dit-il, se munir d'une toge et d'un habillement spécial qu'il doit, de temps à autre, renouveler et il ne reçoit aucune allocation à cette fin. Il s'agit là aussi d'une dépense liée à la bonne exécution de ses fonctions de juge. Il réclame aussi certains déboursés pour «accessoires de bureau, télégrammes, papeterie, etc.»

C'est en tenant compte de toutes ces activités extrajudiciaires et des frais accessoires que ces nombreuses occupations entraînent, qu'il a, dans sa déclaration d'impôt pour l'année 1967, réclamé un montant total de \$739.86 comme « dépenses provenant de l'exercice de la fonction judiciaire » et qu'il réclame maintenant la déduction complète des 7/12 du montant additionnel de \$2,000 qu'il a retiré en 1967.

L'intimé, par ses procureurs, admit à l'audition de l'appel, que les montants de dépenses réclamés par l'appelant pour l'année 1967, soit \$739.86, avaient été payés par l'appelant et qu'ils étaient tous relatifs à des fonctions de juge. Ces dépenses, l'appelant les détaille comme suit:

1967

Dépenses déductibles

(dans le calcul du revenu)

provenant de la charge de juge

1. Cotisation à l'Association du Barreau Canadien	\$	\$ 15.00
2. Deuxième réunion plénière des Juges de la Cour Supérieure du Québec, à Montréal, les 25 et 26 novembre 1967—Séances d'études des Juges et d'échanges avec le Surintendant des Faillites d'Ottawa et rencontre avec le Ministre Fédéral de la Justice et le Ministre adjoint de la Justice de la Province de Québec (cotisation: \$25.00 et frais divers: \$25.00)		50.00
3. Rencontres (dîners-causeries et manifestations du Barreau de la Province de Québec et de Montréal)		
11 septembre 1967—chèque du 31 août	20.00	
18 octobre 1967—chèque du 10 octobre	5.00	
6 novembre 1967—chèque du 23 octobre	10.00	35.00
4. Rencontre 21 janvier 1967 McGill Law Graduates chèque du 16 janvier	12.00	12.00
5. Livres de droit:		
La Synthèse des lois françaises (Boyer)	18.00	
Bibliothèque du Droit Canadien (R. Boulton)	15.00	
Procédure civile française (9 vol.) (Chauveau)	25.00	
Privilège ouvrier (Giroux)	8.50	
Droit civil canadien (21 vol.) (Delorimier)	90.00	
Répertoire Droit Civil Français (Daloz)	15.50	
Quebec Civil Procedure Forms (Weber)	21.00	
Canadian Law List (Canada Law Book)	10.35	
Enforcing the Law (Jackson)	6.00	
C.C.H. on Charitable Donations	2.35	
Essai sur le Service Public (M ^e P. Garant)	7.25	
American Judicature Journal (6 copies)	2.35	
Challenge of Crime in a Free Society (USA)	2.50	
Task Force Report—The Police (USA)	1.19	
Les Juges de la P. de Q. (P. G. Roy)	1.50	
Code de Procédure Civile annoté (M ^e J. Rein)	7.25	
Dictionnaire de Droit Canonique français (5 vol.)	25.00	
Amendements au Code Civil et Code de Procédure Civile (Kingsland)	8.00	
Dictionnaire Robert et Quillet	22.95	289.69
6. Divers (accessoires de bureau—télégrammes, papeterie, etc.) ..		30.00
7. Timbres (usage du bureau)		30.00
		<hr/> 461.69

8. Abonnements à revues légales et rapports judiciaires:		
C.C.H. Dominion Reports Service	35.00	
Rapports de Pratique	14.00	
Canadian Bankruptcy Reports (Vol. 9)	20.00	
Canadian Bankruptcy Reports (Vol. 10)	22.50	
Revue Thémis (U. de M.)	6.00	
Quebec Corporation Manual (DeBoo)	15.00	
Canada Corporation Manual (DeBoo)	15.00	127.50
9. Manifestations à des collègues mis à leur retraite:		
Hon. Juge C. E. Ferland (avril)	21.65	
Hon. Juge Ben Robinson (décembre)	21.52	43.17
10. Reliure de volumes de droit:		
Rapports C.S.—C.B.R. (1966)	8.00	
Revue du Barreau (1966)	4.00	
Revue Légale (1966)	4.00	
Rapports de Pratique (1966)	4.00	
Rapports Cour Supérieure (1966)	4.00	
Lois et règlements de faillite	3.50	
Canadian Bar Review et autres volumes (depuis 1937)	63.00	
Mes jugements de 1963 à 1966 (4 Vol.)	17.00	107.50
<i>Total des dépenses provenant de l'exercice de la fonction judiciaire:</i>		<u>739.86</u>

L'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* énonce que le revenu provenant d'une charge est le traitement, salaire et autre rémunération que le contribuable a touchés plus *inter alia* «tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins» sauf «les allocations pour frais de voyage, frais personnels ou frais de subsistance . . . expressément établies dans une loi tirée du Parlement du Canada» ou d'autres exceptions qui ne s'appliquent pas ici.

Le procureur de l'appelant, dans un vigoureux plaidoyer, souligna fort habilement que l'on trouvait à l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* soit une loi tirée du Parlement du Canada, des allocations pour frais personnels expressément établies englobant non seulement ceux que l'appelant avait réclamés dans son rapport pour l'année 1967, mais aussi le montant total prévu à cet article.

Il s'agit dans cet article 20, soutient-il, d'un montant payé en compensation de dépenses et de frais et non pas du paiement d'un revenu. L'impôt sur le revenu est un impôt sur le revenu seulement et tout montant, quel que soit le nom qu'on lui donne qui n'entre pas comme revenu, salaires, gages et honoraires, soit comme provenant du produit de l'activité du contribuable, n'est pas, dit-il, du revenu. Tout montant, ajoute-t-il, qui est payé à titre de compensation selon le mot qu'on emploie dans le texte anglais de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* n'est pas, et ne peut être, du revenu. Se réclamant de *Moravetz*⁶, les paiements compensatoires, dit-il, doivent être considérés en tenant compte de la cause de leur existence, de ce qu'ils remplacent ou de ce qu'ils paient. Dans *Burmah Steamship Co. v. C.I.R.*⁷, déclare-t-il, il fut décidé qu'un montant de £1,500 devait être inclus dans

⁶ Taxation of Compensatory Payments, à la p. 769.

⁷ 16 T.C. 67.

les profits d'une compagnie, bien qu'il s'agissait d'un montant payé par un chantier maritime pour dommages subis par suite du retard apporté à réparer un navire. Le paiement de ce montant comblait une perte de profits et, par conséquent, les dommages recouverts devaient être considérés comme un profit. Il en va de même ici, selon l'appelant, puisque le montant que l'appelant réclame comme déduction ou le montant de \$2,000 de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* est donné à titre d'allocation pour frais accessoires. Il est vrai, dit-il, qu'à l'article 20(1) l'on emploie les mots «traitement supplémentaire» et dans le texte anglais «additional salary» mais les décisions en matière de taxation veulent qu'il ne suffit pas qu'on ait utilisé certains mots pour décrire un montant et qu'il faut toujours, dans chaque cas, examiner et déterminer le caractère vrai et la véritable nature du montant dont il s'agit ainsi que le but pour lequel le montant est autorisé (cf. *St. John Dry Dock and Shipbuilding Co. v. M.N.R.*⁸ Thorson P.):

The fact that an amount is described as a Government subsidy does not itself determine its character in the hands of the recipient for taxation purposes. In each case the true character of the subsidy must be ascertained and in so doing the purpose for which it was granted may properly be considered.

Le juge Thorson avait d'ailleurs eu l'occasion d'exprimer la même idée dans la cause de *Samson v. M.N.R.*⁹ lorsqu'il déclara à la page 35:

. . . The assessability for income tax purposes of any particular amount does not depend upon what it is called, but rather upon what it really is.

Il faut, par conséquent, selon le savant procureur de l'appelant, s'enquérir de la véritable nature de cette somme de \$2,000 accordée aux juges chaque année et demander selon la question que se posait le Lord Président (Clyde) dans *Burmah Steamship Co. v. C.I.R.* (*supra*), à la page 73, quel «trou» est comblé par le montant reçu:

. . . The contemplated "hole" in the Appellant's profits was unfortunately made, and in my opinion the damages recovered must go, as a matter of sound commercial accounting, to fill that "hole" and, therefore, constitute a proper item of profit in the Appellant's profit and loss account.

L'article 20(1) ne s'arrête pas, dit-il, aux mots «traitement supplémentaire» et «additional salary» et il faut les relier aux mots «as compensation for» et alors, soutient-il, le mot «salaire» ou «traitement» perd son sens et nous nous trouvons en présence d'un paiement compensatoire, soit en compensation de (et ceci provient de la dernière partie du paragraphe) «services extrajudiciaires qu'il peut être appelé à accomplir pour le gouvernement du Canada ou le gouvernement d'une province» et «des frais accessoires que peut nécessiter la bonne exécution de ses fonctions de juge». Le procureur de l'appelant soutient que le texte français ne rend pas le véritable sens du mot «compensation» qu'on emploie dans le texte anglais lorsqu'on traduit ce vocable par les mots «à titre d'indemnité» pour les services extrajudiciaires et «en dédommagement» pour les services accessoires. La traduction exacte des mots «as compensation for» serait, dit-il, «en compensation de», mots qu'on aurait pu et qu'on aurait dû employer dans le texte français pour rendre le sens véritable des mots employés dans le texte anglais

⁸ [1944] Ex.C.R. 186 à 193.

⁹ [1943] Ex.C.R. 17.

et qui indiquent bien qu'il s'agit d'un remboursement de dépenses ou de frais. Il ne faut pas, selon le procureur de l'appelant, se laisser prendre au piège des mots. Bien que je ne voie que peu de différence entre les mots employés dans les deux versions de cet article et que dans le cas de conflit, les deux versions peuvent être considérées pour en interpréter le sens, je veux bien pour les fins de cet appel n'utiliser que les mots «en compensation de» qu'emploie la version anglaise.

Il admet que les item que le paiement prévu à l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* compense sont réunis par une particule disjonctive mais le montant compensatoire, dit-il, est donné pour les deux raisons à la fois, l'article ne contenant, en effet, rien qui puisse l'attribuer plus à l'un qu'à l'autre. Il ne faut pas, soutient-il, aller au-delà de ce qu'a fait le législateur et comme il a voulu englober, dans une même compensation, les deux item, la règle *ejusdem generis* veut qu'ils soient considérés de la même façon, soit comme paiement compensatoire même si l'on emploie les mots «services extrajudiciaires» dans le premier cas. Il se réclame à ce stade, de la décision rendue dans *Samson v. M.N.R.* (*supra*) et plus particulièrement de cette partie du jugement de Thorson P. que l'on trouve à la page 38:

The fact that statutory payments of allowances are stated in a fixed amount does not change their character. In each case the true intendment of the statute must be ascertained. If a statutory enactment or its equivalent makes it clear, that a payment authorized by it is not by way of remuneration but only by way of reimbursement of expense, then the amount of such payment is not taxable income in the hands of the recipient unless the Income War Tax Act has clearly made it so, either in express terms or by necessary implication. If there is any reasonable doubt in the matter it should be resolved in favour of the taxpayer, for Parliament by appropriate legislation can easily put the matter beyond dispute.

Il faut, cependant, se méfier de cette décision, comme le Président actuel de notre Cour l'a souligné dans *Bherer v. M.N.R.*¹⁰ L'ancienne *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* ne comportait pas, en effet, une disposition semblable à l'article 5(1) de la présente loi qui, maintenant, énonce clairement que le revenu d'un contribuable comprend non seulement le «traitement, salaire et autre rémunération» qu'il reçoit, mais aussi «tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins» sauf l'exception que nous avons vue plus haut, soit des allocations pour frais de voyage, frais personnels ou frais de subsistance *expressément* établies dans une loi tirée du Parlement du Canada que permet l'article 5(1)(b)(i)(A) de la loi. Le paiement de \$2,000 de l'article 20(1) *Loi sur les juges* n'est donc pas, selon l'appelant, un salaire ou traitement s'il ne tombe pas sous l'article 5(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, il ne serait pas une allocation pour dépenses selon l'article 5(1)(b) et nous serions en présence d'un paiement compensatoire permis par une loi qui a une autorité législative d'égale force (of equal legislative authority) et qui, de plus, est prévu au sous-paragraphe (A) de l'article 5(1)(b)(i).

L'appelant soutient aussi qu'il est clair que l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* prévoit un paiement compensatoire pour dépenses et qu'il s'agirait là d'une allocation spécifique *expressément établie* (tel que le veut le sous-

¹⁰ [1968] 1 Ex. C.R. 146 à la page 151, [1967] C.T.C. 272 à la page 276.

paragraphe (A) de l'article 5(1)(b)(i) dans une loi tirée du Parlement du Canada, Loi de l'impôt sur le revenu puisqu'on emploie ce vocable dans le texte français et le mot «*fixed*» dans le texte anglais et non pas les mots «*exempt*» ou «*exempted*» qu'on aurait pu fort bien employer et qui auraient été plus exigeants quant aux allocations ainsi permises.

Malgré l'intérêt que suscitent certains des arguments du procureur de l'appelant, fort habilement présentés d'ailleurs et l'attrait que peut avoir l'interprétation qu'il a voulu faire des articles de la loi, il me paraît impossible de les accepter pour les raisons qui vont suivre.

Il est d'abord loin d'être sûr que, si le montant de \$2,000 de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* a été donné, à titre d'allocation, (et j'aurai l'occasion de discuter cette question plus bas) toutes les dépenses englobées dans ce montant ou réclamées par l'appelant soient des dépenses personnelles, tel que le soutient le savant procureur de l'appelant. Il me paraît en effet que les frais accessoires prévus à l'article seraient pour la plupart des montants reçus «à titre d'allocation pour toutes autres fins» dont il est fait mention au sous-paragraphe (b) *in fine* de l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et ces montants ainsi reçus ne pourraient être déduits même si l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* devait être considéré comme «une loi tirée du Parlement du Canada» qui permettrait expressément les allocations prévues au sous-paragraphe (i)(A) de l'article 5(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* puisque ce sous-paragraphe ne parle que d'allocation «pour frais de voyage, frais personnels ou frais de subsistance». Il me paraît de plus que si le montant de \$2,000 est donné à titre d'allocations, ces dernières doivent être considérées comme des allocations «pour toutes autres fins» même si à l'article 12(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'on semble donner aux frais personnels ou frais de subsistance une certaine extension en assimilant (tout en permettant la déduction cependant) à des dépenses personnelles les frais de déplacement ainsi que le coût de repas et de logis loin de la maison et même si, tel que le souligne le procureur de l'appelant, à l'article 11 de la loi, l'on permet, par dérogation aux trois classes de dépenses non permises à l'article 12, d'en accepter quelques-unes qui ne sont pas encourues en vue de gagner ou de produire le revenu, d'autres qui sont de la nature d'une dépense de capital et, enfin, quelques-unes comme à l'article 12(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui sont clairement des dépenses personnelles.

Je ne puis accepter que parce que dans certains cas la loi a cru bon de permettre certaines dépenses qui ne sont pas ordinairement déductibles, l'on doive inférer que le législateur a voulu faire de même en adoptant l'article 20(1) de la *Loi sur les juges*, et considérer comme personnelles des dépenses qui ne le sont pas. Ni ne puis-je accepter la proposition du procureur de l'appelant que parce que l'on déclare à l'article 12 de la loi qu'il y a trois sortes de dépenses non déductibles, soit celles non dépensées aux fins de gagner le revenu, les dépenses de capital et les dépenses personnelles, il n'y aurait que ces trois sortes de dépenses et que comme les dépenses prévues à l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* ne tombent pas dans les deux premières catégories puisqu'elles ne s'appliquent pas à une entreprise commerciale ou à un bien immobilier, les frais accessoires prévus à l'article 20(1) ne pourraient être que des dépenses personnelles. Le paragraphe (b) *in fine*

de l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* parle «d'allocation pour toutes autres fins» et, par conséquent, il me semble que si une dépense n'est pas une dépense encourue pour gagner le revenu, ou une dépense capitale, il ne s'ensuit pas qu'elle soit nécessairement une dépense personnelle. Elle peut fort bien être, en effet, une dépense pour une autre fin comme, par exemple, les allocations reçues dans *Bherer v. M.N.R.* (*supra*) pour frais de représentation ou l'allocation reçue dans *Ransom v. M.N.R.*¹¹ pour permettre au contribuable de combler la perte subie par la vente de sa maison, après qu'il fut transféré par son patron dans une autre localité. Il aurait fallu, il me semble, que le législateur se soit exprimé plus clairement qu'il ne l'a fait à l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* pour qu'on puisse dire que les frais accessoires y mentionnés sont ou doivent tous être considérés comme des dépenses personnelles.

L'on voit donc que même s'il fallait accepter le point de vue de l'appelant à l'effet qu'il s'agit, à l'article 20(1) «d'allocations . . . expressément établies dans une loi tirée du Parlement du Canada» il ne pourrait s'agir tout au plus que d'allocations «pour frais de voyage, frais personnels ou frais de subsistance» et l'on ne pourrait y inclure celles «pour toutes autres fins» qui, comme je l'ai dit plus haut, me paraissent englober une grande partie des «frais accessoires» mentionnés à l'article.

Il y a cependant une difficulté plus sérieuse à l'accueil de cet appel. Il ne me paraît pas, en effet, que le montant de \$2,000 prévu à l'article 30(1) de la *Loi sur les juges* ait été donné à titre d'allocation, même si à la fin de cet article l'on mentionne que c'est «en dédommagement des frais accessoires que peut nécessiter la bonne exécution de ses fonctions de juge». L'article indique au début qu'il s'agit d'un «traitement supplémentaire» et c'est le même vocable que l'on utilise à l'article 9¹² de la *Loi sur les juges* lorsqu'on établit les *traitements* de base des juges de la Cour du Banc de la Reine et de la Cour Supérieure dans la province de Québec. C'est aussi le même mot que celui qu'on emploie à l'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lorsqu'on dit que «Le revenu provenant . . . d'une charge ou d'un emploi est le *traitement*, salaire et autre rémunération . . . que le contribuable a touché dans l'année . . .».

Les mots dans un statut ne doivent pas être considérés isolément et c'est dans leur contexte propre qu'il faut toujours les placer pour en obtenir leur véritable sens ou signification. Le passage du Vicomte Simonds dans *Attorney General v. Prince Ernest Augustus of Hanover*¹³, à la page 461, établit clairement en effet que c'est ainsi qu'il faut interpréter les mots dans un statut:

. . . So it is that I conceive it to be my right and duty to examine every word of a statute in its context, and I use "context" in its widest sense, which I

¹¹ [1967] C.T.C. 346.

¹² 9. Les traitements des juges de la Cour du Banc de la Reine et de la Cour supérieure dans la province de Québec et pour ladite province sont les suivants:

	Par année
a) Le juge en chef de Québec	\$30,000
b) Onze juges puînés de la Cour du Banc de la Reine, chacun	26,000
c) Le juge en chef de la Cour supérieure	30,000
d) Le juge en chef adjoint	30,000
e) Soixante-treize juges puînés de la Cour supérieure, chacun	26,000

¹³ [1957] A.C. 436.

have already indicated as including not only other enacting provisions of the same statute, but its preamble, the existing state of the law, other statutes in pari materia, and the mischief which I can, by those and other legitimate means, discern the statute to remedy.

Ce contexte ne se limite donc pas au seul statut dans lequel se trouve le mot «traitement» où déjà ici, comme nous l'avons vu l'on emploie le même mot dans un article précédent qui traite clairement du salaire ou traitement de base d'un juge, mais s'étend aussi à des lois connexes ou à des statuts *in pari materia*, comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* où l'on emploie le même vocable pour désigner précisément le revenu taxable du contribuable. Il y a là, il me semble, une coïncidence telle qu'il me faut conclure que le législateur a, à dessein, employé dans le texte de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* le même mot qu'il avait employé précédemment pour décrire le salaire ou traitement de base à l'article 9 de la *Loi sur les juges* et le traitement imposable à l'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'emploi de ce vocable pour décrire le \$2,000 donné par l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* indique, il me semble, qu'il s'agit bien d'une rétribution, supplémentaire il est vrai, mais qui doit tout de même faire partie du revenu du juge même si cet article mentionne qu'une partie de ce montant est donnée en dédommagement de frais accessoires, le législateur n'ayant, par là, fait qu'expliquer pourquoi il avait décidé de donner ce montant supplémentaire, comme il avait d'ailleurs déclaré antérieurement que c'était aussi à titre d'indemnité pour les services extra-judiciaires que les juges pouvaient être appelés à rendre.

Il y a cependant autre chose et si j'avais eu quelque hésitation à appuyer ma décision sur l'interprétation de l'article 20(1) de la *Loi sur les juges* que je viens d'exprimer, cette incision doit disparaître devant l'article 30¹⁴ de la *Loi sur les juges* qui déclare que ce traitement supplémentaire de \$2,000 fait partie du montant de base sur lequel se calcule non seulement la pension du juge qui se retire, mais aussi la pension de la veuve du juge qui décède. Comment ce montant peut-il être, dans ces circonstances, autre chose qu'un «traitement, salaire ou autre rémunération» quand il continue d'être utilisé après la retraite du juge et même après sa mort, à une époque ou évidemment il ne peut plus être question d'encourir des frais accessoires.

Il me faut, par conséquent, mais il va sans dire à regret, rejeter cet appel. Il me paraît, cependant, que comme le distingué appelant a, par son geste, permis qu'une décision soit rendue mettant à l'épreuve pour la première fois un article d'une loi affectant les juges nommés par le gouvernement fédéral, cet appel sera rejeté sans frais.

¹⁴ 30. Aux fins des dispositions de la présente loi concernant les pensions, il doit être inclus dans le traitement qu'un juge recevait aux termes de la présente loi à toute époque après l'entrée en vigueur de l'article 20, le montant de tout traitement supplémentaire prévu par ledit article, qu'à cette époque ce traitement supplémentaire lui ait ou non été versé.