

ENTRE :

HENRI GINGRAS APPELANT ;

ET

1962
 juin 5
 1963
 avril 3

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL ... INTIMÉ.

Revenu—Impôt sur le revenu—Loi de l'impôt sur le revenu, 1948, ch. 52, arts. 5(b)(v), 8(1)(a)—Droit d'auteur—Vente par catalogue—Vente d'un droit d'auteur—Manufacture de chaussures—Objet du droit d'auteur—Utilisation de l'objet du droit d'auteur—Revenu à compte de capital—Revenu à compte du revenu—Opération commerciale non authentique—Frais de voyage—Allocation raisonnable—Appel accueilli en partie.

Les faits relatifs à la vente du droit d'auteur de l'appelant dans son catalogue-vendeur, tels que relatés dans le cause de *Frontenac Shoe Ltée vs Le Ministre du Revenu National* (ante p. 606) s'appliquent ici *mutatis mutandis*.

A la cotisation imposée par le Ministre pour les montants ainsi payés à l'appelant par *Frontenac Shoe Ltée* au cours des années 1952, 1953, 1954, 1955 et 1956 s'en ajoutait une autre pour des montants payés par la même compagnie à raison de \$15 par semaine à titre de remboursement partiel de certains déboursés encourus par l'appelant à l'acquit de cette dernière et se totalisant pour les années 1955 et 1956 à \$780. Sur pourvoi en appel à la Commission d'appel de l'impôt, celle-ci rejeta l'appel en ce qui concerne les paiements faits par la compagnie pour les années susdites, mais décida que cette somme de \$780 n'était pas imputable au revenu de l'appelant et, en conséquence, non imposable. D'où le présent appel à cette Cour.

Jugé: Le fait que celui qui effectuait des paiements les ait considérés comme des dépenses de capital ou des dépenses de revenu ne voulait pas nécessairement dire que pour celui qui les reçoit il s'agisse de revenu à compte de capital ou à compte de revenu (Cf. *Ross v. M.N.R.* [1950] C.T.C. 170).

2°. Les montants perçus par l'appelant ici dépendaient des aléas des ventes de l'entreprise et, même si quant à la vente de son droit d'auteur il s'agissait pour lui d'un bien capital, ces montants constituaient un revenu entre ses mains et, par conséquent, imposable (Cf. *Jones v. C.I.R.* (1920) 1 K.B. 714.)

3°. L'objet du droit d'auteur étant intimement relié aux activités de l'appelant à titre de gérant général d'une entreprise de chaussures, la vente d'icelui n'aurait été que subsidiaire à ces fonctions, savoir, rendre des services. Il s'en suit que les montants perçus par l'appelant de l'entreprise constituent un revenu imposable.

4°. Doivent être inclus dans le calcul de ses revenus «les montants reçus dans l'année par un contribuable subordonné à l'usage de biens ou à la production en découlant qu'il s'agisse ou non de versements relatifs au prix de vente des biens», tel que l'exige l'art. 6(1)(j) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ici, les paiements faits à l'appelant dépendant de l'utilisation de l'objet de son droit d'auteur, savoir, le vendeur catalogue, le véritable objet de la transaction est l'utilisation de ce catalogue (Cf. *Wain-Town Gas & Oil Company Ltd. v. M.N.R.* [1952] S.C.R. 377).

1963
 GINGRAS
 v.
 LE MINISTRE
 DU REVENU
 NATIONAL

- 5°. Compte tenu des facteurs suivants: a) prix de vente initial injustifié, b) absence de preuve que le prix de vente subséquemment réduit représente la valeur réelle du vendeur catalogue et c) vente faite à une entreprise dont l'appelant était l'actionnaire majoritaire, il ne peut s'agir ici d'une opération commerciale authentique au sens de l'art. 8(1)(a) de la même loi.
- 6°. Le témoignage non contredit de l'appelant quant à ces paiements de \$15 par semaine payés à titre de remboursement partiel de déboursés faits par l'appelant à l'acquit de la compagnie et le fait qu'ils sont raisonnables dans les circonstances justifient l'application de l'exception prévue à l'art. 5(b)(v) de la même loi qui se lit ainsi:
5. 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 les 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

* * *

v) les allocations raisonnables pour frais de voyage reçues de son employeur par un employé en ce qui concerne une période de temps pendant laquelle il était employé relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur.

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

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

Henri Gingras en personne.

Paul Boivin, c.r. pour l'intimé.

Les faits et questions de droit sont exposés dans les motifs du jugement que rend maintenant (3 avril 1963) monsieur le JUGE NOËL:

L'appelant excipe devant cette Cour d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt, datée du 24 août 1961¹ par laquelle cette dernière décidait que les paiements à l'appelant faits par Frontenac Shoe Ltée, dont celui-ci était le président et gérant général, pour les années 1952, 1953, 1954, 1955 et 1956 aux montants de \$10,730.53, \$10,210.05, \$7,355.90, \$7,686.82 et \$8,611.61 respectivement, cotisés comme revenu par l'intimé, étaient en effet du revenu imposable entre ses mains, et où des montants payés à l'appelant par Frontenac Shoe Ltée à raison de \$15 par semaine

pour couvrir en partie des débours qu'il a faits pour cette compagnie et qui se totalisent pour chacune des années 1955 et 1956 à \$780 ne sont pas imputables au revenu et, par conséquent, non imposables.

J'ai eu l'occasion d'étudier cette question des paiements faits à l'appelant par Frontenac Shoe Ltée, mais au point de vue de cette dernière seulement, dans une décision que j'ai rendue ce jour dans la cause portant le numéro A-428 des dossiers de la Cour de l'Échiquier et dans laquelle une partie de ces paiements fut acceptée comme dépenses d'opérations de cette compagnie. J'ai en effet décidé dans cette cause que le vendeur Frontenac de l'appelant, pour lequel il possédait un droit d'auteur, avait une certaine valeur et ayant remplacé jusqu'à un certain point les agents-vendeurs que Frontenac Shoe Ltée employait auparavant, celle-ci pouvait déduire de son revenu annuellement un montant correspondant à la valeur réelle de ce catalogue-vendeur. Ceci cependant ne règle pas la question de savoir ici si ces paiements reçus par l'appelant sont imputables à son revenu ou seraient, tel que le prétend l'appelant, des acomptes sur le prix de vente de son droit d'auteur dans son vendeur Frontenac et représenteraient le prix d'un bien capital qui ne serait pas imposable.

En effet, il fut souvent décidé que le fait que celui qui effectuait des paiements les ait considérés comme des dépenses de capital ou des dépenses de revenu ne voulait pas nécessairement dire que pour celui que les reçoit il s'agisse de revenu à compte de capital ou à compte de revenu. Dans une cause de *Ross v. M.N.R.*¹ le juge Cameron disait:

The learned judge correctly points out that the fact that the payor may have considered its payments as capital expenditures does not affect the issue in so far as the recipient was concerned.

Et dans la cause de *Anglo-Persian Oil*² il fut décidé:

(1) that the fact that the payor may have considered its payments as capital expenditures does not by itself mean that they were capital receipts in the receiver's hands.

Les faits relatifs à la vente des droits d'auteur de l'appelant dans son vendeur Frontenac sont suffisamment détaillés dans la décision rendue ce même jour à laquelle j'ai référé plus haut, qui s'appliquent *mutatis mutandis* à la présente cause, et il me suffira de rappeler ici que l'appelant est le

1963
CHINGRAS
v.
LE MINISTRE
DU REVENU
NATIONAL
Noël J.

¹ [1950] C.T.C. 170.

² 16 T.C. 529.

1963
 GINGRAS
 v.
 LE MINISTRE
 DU REVENUE
 NATIONAL
 Noël J.

président et gérant général et principal actionnaire de Frontenac Shoe Ltée, et que les droits d'auteur dans son vendeur Frontenac qu'il vendit à sa compagnie était intimement reliés à son seul travail et occupation, soit la fabrication et la vente de chaussures et de souliers de travail. Il me faut aussi noter que l'appelant, actionnaire majoritaire dans Frontenac Shoe Ltée, a vendu ses droits d'auteur dans son vendeur Frontenac à cette dernière d'abord pour \$1,500,000, montant qu'il a ensuite réduit à \$200,000 payable hebdomadairement ou mensuellement sur une base de 3½ pour cent des ventes directes faites par l'acheteur.

L'on a vu en effet que Frontenac Shoe Ltée n'avait pas acheté le droit d'auteur de l'appelant dans le vendeur Frontenac dans le but d'exploiter ce droit d'auteur en le vendant à d'autres. Elle ne l'a en effet acheté que pour utiliser le système de vente par catalogue, que contenait le droit d'auteur de l'appelant et qui a, comme nous l'avons vu, remplacé partiellement ses agents-vendeurs ou ses jobbers. Dans les circonstances, l'on peut maintenant se demander si les montants reçus par l'appelant à l'occasion de cette vente sont imputables à son revenu ou si, tel qu'il le prétend, il s'agirait d'acomptes sur le prix de vente de son droit d'auteur dans son vendeur Frontenac et représenteraient par conséquent le prix d'un bien capital qui ne serait pas imposable.

Cette question de vente de droits afférents à un droit d'auteur a fait l'objet de nombreuses décisions en Angleterre. Il me paraît cependant extrêmement difficile d'en extraire quelques principes de base sauf que dans chaque cas toutes les circonstances doivent être prises en considération, ce qui ne nous aide guère.

Dans le présent cas, le fait qu'il s'agisse pour l'appelant de son premier effort littéraire sur un sujet faisant l'objet d'un droit d'auteur et qu'il n'exerce pas la profession ou la vocation d'écrivain est un élément qui tendrait à indiquer que les montants provenant de sa vente sont des paiements acomptes de capital, par conséquent, non imposables. Dans *Beare v. Carter*¹ et *Withers v. Nethersole*² il en fut ainsi décidé, bien que dans *Hobbs v. Hussey*³ où, bien qu'il s'agissait d'un premier effort littéraire, l'on a quand même décidé que la véritable nature de la transaction était de rendre des services et par conséquent que les montants reçus étaient

¹ 23 T.C. 353.

² [1948] 1 All E.R. 400.

³ 24 T.C. 153.

imposables, la vente du droit d'auteur n'étant que subsidiaire à cette fonction. Il faut ajouter, cependant, que dans le cas précité le contribuable ne s'était pas départi entièrement de son œuvre littéraire.

Dans une cause de *Housden v. Marshall*¹ l'on décida que :

But where copyright is actually created and the taxpayer is not carrying on the profession or vocation of a novelist or dramatist, a survey of the decisions of the courts points unmistakably to the desirability of giving very careful thought to tax implications of the proposed transaction before any agreement for turning copyright to account is entered into . . .

Il y va de même aussi du fait que par ladite vente l'appelant se soit départi complètement de sa propriété (cf. *Desoutter Bros., Ltd. v. J. E. Hanger & Co., Ltd.*²). En effet, dans la cause de *Beare v. Carter (supra)* le juge Macnaghten dit à la page 356 :

That the copyright is property and that a price paid for an out-and-out purchase of copyright is capital are propositions which are not disputed by the Crown. On the other hand royalties are income, and that is not disputed by the respondent.

The line to be drawn between the payments which are capital and those which are income is by no means clear and distinct; and even if it were clear and distinct there would still be border-line cases. The question in every case is a question of fact depending upon the circumstances of the particular case under consideration.

D'autre part, dans la présente cause, bien que le prix total de la vente ait été fixé, comme nous l'avons vu, arbitrairement et sans trop de relation avec sa valeur réelle, les paiements hebdomadaires ou mensuels sont basés sur un pourcentage des ventes directes de l'acheteur, c'est-à-dire proportionnellement à l'utilisation que fait l'acheteur du catalogue-vendeur de l'appelant.

Dans une cause de *Jones v. C.I.R.*³ le juge Rowlatt disait :

The property was sold for a certain sum and in addition the vendor took an annual sum which was dependent upon the volume of business done, that is to say, he took something which rose or fell with the chances of the business. It is in the nature of income.

Il appert que les montants perçus par l'appelant ici dépendent des aléas des ventes de Frontenac Shoe Ltée et, par conséquent, si l'on s'en tient à la décision précitée, même s'il s'agissait pour l'appelant de la vente d'un bien capital, cela serait du revenu entre ses mains et, par conséquent, imposable.

¹ [1958] 19 T.R. 337.

² [1936] All E.R. 535.

³ [1920] 1 K.B. 714.

1963
 GINGRAS
 v.
 LE MINISTRE
 DU REVENU
 NATIONAL
 Noël J.

L'on pourrait également tout aussi bien considérer que la vente du droit d'auteur dans le présent cas n'aurait été que subsidiaire à la véritable fonction qu'il a jouée, soit celui de rendre des services, si l'on s'en remet au fait que l'objet de son droit d'auteur était intimement relié à son travail de gérant général d'une manufacture de chaussures et de souliers de travail et il y aurait là, je crois, une raison additionnelle pour décider que les montants qu'il a perçus de sa compagnie sont du revenu imposable.

Cependant, je crois qu'il y a plus. En effet «les montants reçus dans l'année par un contribuable subordonnement à l'usage de biens ou à la production en découlant qu'il s'agisse ou non de versements relatifs au prix de vente des biens», doivent être inclus dans le calcul de ses revenus, tel que le veut l'article 6(1)*j*) de la Loi.

Cet article est très large dans son application et bien que les décisions à ce sujet soient assez rares, la Cour Suprême dans *Wain-Town Gas & Oil Company Ltd. v. M.N.R.*¹ l'a appliqué aux faits suivants: une compagnie d'utilité publique vendit la franchise qu'elle possédait de fournir du gaz naturel à une municipalité. Le prix de vente comportait un pourcentage des ventes brutes de gaz. La Cour de l'Échiquier, ([1951] Ex. C.R. 1; 50 D.T.C. 856) décida que les montants ainsi perçus dépendaient de la production ou de l'usage du gaz qui n'était pas la propriété vendue et que, par conséquent, les montants ainsi perçus n'étaient pas du revenu. Cette décision, cependant, fut renversée par la Cour Suprême (*supra*) qui décida que les paiements ne dépendaient pas de la production du gaz naturel mais bien de l'utilisation de la franchise vendue et étaient, par conséquent, imposables.

Il me paraît clair que le même raisonnement doit s'appliquer à la présente instance, les paiements faits à l'appelant dépendant en effet de l'utilisation de l'objet du droit d'auteur de l'appelant seulement, soit son vendeur Frontenac, il faut en conclure que le véritable objet de cette transaction c'est l'utilisation de ce vendeur.

Enfin, ces paiements seraient également imposables pour les raisons données par la Commission d'appel de l'impôt, soit que ne s'agissant pas d'une opération commerciale authentique suivant l'article 8(1)*a*) de la Loi, ces montants

¹ [1952] S.C.R. 377.

doivent être inclus dans le calcul du revenu de l'appelant pour chaque année.

Nous avons en effet vu que l'appelant a vendu son droit d'auteur dans son vendeur Frontenac pour un prix qu'il ne pouvait justifier, lequel a été subséquemment réduit de \$1,500,000 à \$200,000, réduction d'ailleurs qui fut opérée dans le seul but d'éviter que la succession de l'appelant ne paye des droits successoraux trop élevés et il n'est pas en preuve non plus que ce montant de \$200,000 représente la valeur réelle du vendeur Frontenac de l'appelant. Cette vente de plus a été faite par l'appelant à Frontenac Shoe Ltée, dont il était l'actionnaire majoritaire, et à cause de cela elle ne pouvait, sous l'article 8(1)a) de la Loi être considérée comme une opération commerciale authentique.

Il me faut donc conclure que pour cette raison additionnelle les montants reçus par l'appelant de la vente de son vendeur Frontenac sont imposables.

Il me reste à examiner la question de savoir si des montants payés à l'appelant par Frontenac Shoe Ltée, dont il était le président et gérant général, à raison de \$15 par semaine, pour couvrir, dit-il, en partie des débours qu'il avait faits pour cette compagnie et qui se totalisent pour chacune des années 1955 et 1956 à \$780, seraient imposables ou non.

C'est à la page 33 des notes sténographiques que l'appelant nous parle de ces montants:

(M^e Antonio Laplante procureur de l'appelant)

D. Maintenant, pour les années 1955 et 1956, pour Henri Gingras personnellement, il y a un montant de \$780 00 qui est refusé et que vous auriez reçu dans chacune de ces deux années. Voulez-vous expliquer la source de ces montants de \$780 00?

R. \$780 00, c'est le montant que j'ai reçu de Frontenac Shoe par année et ça représente quinze dollars par semaine. Ça c'était alloué par la compagnie pour les dépenses qui étaient occasionnées pour rencontrer les acheteurs, payer les taxis, payer des fois des repas, faire des voyages à Montréal, et qui n'ont jamais été chargées dans la compagnie. Il n'y avait aucune entrée qui était faite pour les voyages que j'ai faits à Montréal. En 1955, si j'ai fait quatre voyages, ça toujours été payé à même le quinze dollars par semaine qu'elle me donnait. C'était pour me rembourser, pour les connections que j'avais avec les acheteurs.

D. Il s'agissait de dépenses de promotion?

R. Oui.

1963

GINGRAS

v.

LE MINISTRE
DU REVENUE
NATIONAL

Noël J.

1963

GINGRAS
v.
LE MINISTRE
DU REVENU
NATIONAL

Noël J.

Et à la page 34:

D. . . . Avez-vous tenu compte des petits montants?

R. Je peux avoir dépensé plus que les quinze dollars bien des fois, et je n'étais pas regardant, je laissais faire.

D. Le quinze dollars a été passé d'une façon générale, ç'a été rapporté comme ça; quinze dollars par semaine?

R. Oui; des semaines j'en manquais et je ne m'en occupais pas. C'est comme ce matin, ce n'est pas plaçable en machine, et j'ai monté en taxi et je vais descendre en taxi, et la compagnie n'a jamais payé un taxi pour personne.

L'appelant jure que ces montants représentent assez fidèlement ce que cela lui a coûté.

Je dois ici endosser sans hésitation la décision de la Commission d'appel le l'impôt à ce sujet. En effet, dans les circonstances, et compte tenu du chiffre d'affaires de la compagnie Frontenac Shoe Ltée, pour chacune des années 1955 et 1956, le témoignage de l'appelant non contredit doit être à mon avis accepté quant à ces montants de \$15 par semaine qui, incidemment, m'apparaissent comme étant bien raisonnables. L'appelant a, en effet, établi qu'il tombe dans l'exception prévue à l'article 5(b)v) de la Loi qui se lit comme suit:

5. 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 sauf

* * *

v) les allocations raisonnables pour frais de voyage reçues de son employeur par un employé en ce qui concerne une période de temps pendant laquelle il était employé relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur.

Il me faut donc conclure que les paiements faits à l'appelant par Frontenac Shoe Ltée pour les années 1952, 1953, 1954, 1955 et 1956 aux montants de \$10,730.53, \$10,210.05, \$7,355.90, \$7,686.82 et \$8,611.61 respectivement sont des revenus imposables et que les montants de \$780 pour chacune des années 1955 et 1956 ne le sont pas. Le présent appel est donc maintenu en partie, le tout, cependant sans dépens étant donné que l'appelant n'était pas représenté par procureur à l'audition et n'a fait que présenter à peu de choses près les mêmes motifs qu'il soulevait devant la Commission d'appel de l'impôt.

Jugement conforme.