

J. Camille Harel *Appellant*;

and

The Deputy Minister of Revenue of the Province of Quebec *Respondent*.

1977: February 9; 1977: June 24.

Present: Ritchie, Pigeon, Dickson, Beetz and de Grandpré JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR QUEBEC

Tax law — Personal income tax — Payment in recognition of long service — Sick leave plan — Accumulation of unused days — Payment made in accordance with a collective agreement — Special assessment rate — Provincial Income Tax Act, R.S.Q. 1964, c. 69, s. 45, replaced by An Act to Amend the Provincial Income Tax Act, 1965 (Que.), c. 26, s. 12.

Upon his retirement in 1968 appellant received \$11,958.30, which represented the cash value of sick leave that appellant had not used during the years he was employed by the police force of the City of Montreal. The sick leave plan under which he received this money had begun simply as a practice, but at the period in question, it was dealt with by a clause in the collective agreement. In order to reduce the impact of taxation on this payment, appellant sought to avail himself of the provisions of s. 45 of the *Income Tax Act* but this was not allowed by respondent, who regarded the money as income earned in 1968 and assessed appellant accordingly. The Provincial Court, emphasizing that s. 45 applied to payments made under a collective agreement, found in favour of appellant since such payments do not necessarily have to be made in a spirit of gratitude but rather must take the employee into account. The Court of Appeal reversed this decision, maintaining that the payment constituted deferred salary.

Held: The appeal should be allowed.

The word “*reconnaissance*”, which is found in s. 45 of the *Income Tax Act*, must be read in conjunction with its English equivalent of “*recognition*”. The payments covered by s. 45 must take the employee’s long service into account, but they may be made either in gratitude for these services or in accordance with a collective agreement. Although the Act contains no definition of such “*long services*”, evidence concerning them was presented in the Court of first instance: an employer does in fact receive longer services from an employee

J. Camille Harel *Appelant*;

et

Le sous-ministre du Revenu de la province de Québec *Intimé*.

1977: 9 février; 1977: 24 juin

Présents: Les juges Ritchie, Pigeon, Dickson, Beetz et de Grandpré.

EN APPEL DE LA COUR D’APPEL DU QUÉBEC

Droit fiscal — Impôt sur le revenu des particuliers — Paiement en reconnaissance de longs services — Régime de congés-maladie — Accumulation des jours non utilisés — Paiement fait aux termes d’une convention collective — Taux spécial de cotisation — Loi de l’impôt provincial sur le revenu, S.R.Q. 1964, c. 69, art. 45, remplacé par la Loi modifiant la Loi de l’impôt provincial sur le revenu, 1965 (Qué.), c. 26, art. 12.

L’appelant reçut, au moment de sa retraite en 1968, la somme de \$11,958.30, représentant la valeur monétaire des jours de congé de maladie dont il ne s’était pas prévalu au long des années passées à l’emploi du corps policier de la ville de Montréal. Le régime de congés-maladie en vertu duquel cette somme lui fut remise n’avait d’abord été qu’une coutume mais faisait, au moment qui nous intéresse, l’objet d’une clause de la convention collective. Pour diminuer l’impact fiscal de ce versement, l’appelant voulut se prévaloir de l’art. 45 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* ce qui lui fut refusé par l’intimé qui, considérant cette somme comme du revenu gagné en 1968 cotisa l’appelant en conséquence. La Cour provinciale, soulignant que l’art. 45 s’appliquait aux paiements effectués en vertu d’une convention collective, donnait raison à l’appelant, de tels paiements ne devant pas nécessairement être faits par esprit de gratitude mais devant plutôt tenir compte de l’employé. La Cour d’appel a infirmé ce jugement, considérant qu’il s’agissait ici de salaire différé.

Arrêt: Le pourvoi doit être accueilli.

Le mot «*reconnaissance*» que l’on retrouve à l’art. 45 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* doit être lu en conjonction avec son équivalent anglais «*recognition*». Les paiements couverts par l’art. 45 doivent donc tenir compte des longs services de l’employé mais peuvent être effectués tant en remerciement de ceux-ci qu’aux termes d’une convention collective. Ces «*longs services*» dont on ne retrouve aucune définition dans la Loi, ont cependant fait l’objet d’une preuve en première instance; un employeur bénéficie en effet de plus longs services de la

who is not absent than from one who is absent quite often. In view of the particular historical development, respondent's administrative policy, which is not contrary to the Act, may be used to support this interpretation of a provision which, from respondent's point of view, is ambiguous at best.

Choquette v. The Queen, [1974] 1 F.C. 580; *Henry v. Arthur Foster*, *Henry v. Joseph Foster and Hunter v. Dewhurst* (1932), 16 T.C. 605; *Molleur v. M.N.R.* (1965), 65 D.T.C. 5166; *Pouliot v. M.N.R.* (1954), 54 D.T.C. 407; *The Commissioners for special purposes of the Income Tax v. Pemsel*, [1891] A.C. 531; *Protestant Old Ladies' Home v. Provincial Treasurer of Prince Edward Island*, [1941] 2 D.L.R. 534, referred to.

APPEAL from a decision of the Court of Appeal of Quebec¹ reversing a judgment of the Provincial Court allowing the taxpayer's appeal and cancelling the assessment established by the Minister pursuant to the *Income Tax Act*. Appeal allowed.

Jacques Monette and André Poupert, for the appellant.

Gaétan Ouellet, Pierre Fortin and François Tremblay, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

DE GRANDPRÉ J.—Appellant was employed by the City of Montreal as a police officer from 1930 to 1968. He retired in July 1968, shortly before reaching the age of sixty, when his retirement would have become mandatory. From the time he entered the City's employment, appellant was covered by a sick-leave plan that allowed him to be absent from work because of illness for fifteen days a year without losing any of his salary, and to accumulate unused sick leave from year to year.

At first this was a practice established by the City, but later the plan was dealt with by a clause in the collective agreement. Similarly, the plan at first stipulated a ceiling of 180 days' sick leave, but this ceiling was abolished in 1960. As a result of this plan, therefore, appellant received upon retirement the sum of \$11,958.30. On his 1968

part d'un employé qui ne s'absente pas que de la part d'un employé qui s'absente régulièrement. Étant donné une évolution historique particulière, l'on peut s'appuyer sur la politique administrative de l'intimé, celle-ci n'allant pas à l'encontre de la Loi, pour étayer cette interprétation d'un texte qui, au mieux pour l'intimé, est ambigu.

Arrêts mentionnés: *Choquette c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 580; *Henry v. Arthur Foster*, *Henry v. Joseph Foster et Hunter v. Dewhurst* (1932), 16 T.C. 605; *Molleur c. M.R.N.* (1965), 65 D.T.C. 5166; *Pouliot c. M.R.N.* (1954), 54 D.T.C. 407; *The Commissioners for special purposes of the Income Tax v. Pemsel*, [1891] A.C. 531; *Protestant Old Ladies' Home v. Provincial Treasurer of Prince Edward Island*, [1941] 2 D.L.R. 534.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel du Québec¹ infirmant un jugement de la Cour provinciale qui avait accueilli l'appel du contribuable et annulé la cotisation établie par le Ministre en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Pourvoi accueilli.

Jacques Monette et André Poupert, pour l'appellant.

Gaétan Ouellet, Pierre Fortin et François Tremblay, pour l'intimé.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE DE GRANDPRÉ—L'appellant a été à l'emploi de la ville de Montréal comme policier de 1930 à 1968. Il a pris sa retraite en juillet 1968, peu de temps avant d'atteindre ses 60 ans alors que sa retraite aurait été obligatoire. A compter de son entrée au service de la Ville, l'appellant a bénéficié d'un régime de congés-maladie lui permettant d'être absent de son travail pour cause de maladie quinze jours par année sans perdre de salaire et d'accumuler année après année les jours non utilisés.

Au début, il s'agissait là d'une coutume établie par la Ville mais plus tard, ce régime fut l'objet d'une clause de la convention collective. De la même façon, le régime prévoyait d'abord un plafond de 180 jours de congés-maladie mais celui-ci fut aboli en 1960. C'est ainsi que de ce chef l'appellant, au moment de sa retraite, reçut une

¹ [1975] C.A. 88.

¹ [1975] C.A. 88.

income tax return appellant sought to avail himself of the provisions of s. 45 of the *Income Tax Act*, R.S.Q. 1964, c. 69, to reduce the impact of taxation. Respondent disagreed with this view and assessed appellant as if the full amount of \$11,958.30 were income for the year 1968. The Provincial Court agreed with appellant, but the Court of Appeal set aside this judgment and maintained the assessment: hence the appeal at bar.

Section 45 of the *Income Tax Act* reads as follows:

In the case of a lump sum payment to an employee or former employee, out of or pursuant to a pension fund, or upon retirement of an employee in recognition of long service, or made by an employer to an employee or former employee, upon or after retirement, in respect of loss of office or employment, or a lump sum payment made as a death benefit, the payment so made in a taxation year may, at the option of the taxpayer, not be included in computing his income; but, in such case, he shall pay, in addition to any other tax for the same year, tax on such payment at a rate equal to the proportion that the aggregate of taxes otherwise payable by the employee or former employee for the three years preceding the taxation year concerned, is of the aggregate of his income for those three years.

The payment received by appellant was made in accordance with article XXI of the collective agreement between the City and the Brotherhood of Policemen of Montreal for the period from December 1, 1966 to November 30, 1968. The relevant clauses read as follows:

[TRANSLATION]

Article XXI—PAY IN CASE OF ILLNESS

21.00 Officers of the Police Department who are covered by this agreement and who are absent because of illness will receive their salary in full for a total of fifteen (15) working days in any one fiscal year. After the accumulated sick days to which the officer is entitled have elapsed, he will receive half his salary for a period of sixty (60) additional days, and this period may be extended by the Executive Committee upon the recommendation of the director of the Department.

somme de \$11,958.30. Dans sa déclaration d'impôt pour l'année 1968, l'appelant voulut se prévaloir de l'art. 45 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.Q. 1964, c. 69, réduisant ainsi l'impact de l'impôt. L'intimé refusa cette manière de voir et cotisa l'appelant comme si le plein montant de \$11,958.30 était un revenu de l'année 1968. La Cour provinciale fut d'accord avec l'appelant, mais la Cour d'appel cassa ce jugement et maintint la cotisation. D'où le présent pourvoi.

Voici le texte de l'art. 45 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

Dans le cas de paiement d'un montant global à un employé ou à un ancien employé, provenant ou résultant d'un fonds de pension, ou effectué à la retraite d'un employé en reconnaissance de longs services, ou fait par un employeur à un employé ou un ancien employé, lors de sa retraite ou après sa retraite, en considération de la perte de sa charge ou de son emploi, ou du paiement d'un montant global versé à titre de prestation au décès, le paiement ainsi effectué dans une année d'imposition peut, au choix du contribuable, ne pas être inclus dans le calcul de son revenu, mais, dans ce cas, il doit payer, en sus de tout autre impôt pour la même année, un impôt sur ce paiement à un taux égal à la proportion que représente l'ensemble des impôts autrement payables par cet employé ou cet ancien employé pour les trois années précédant l'année d'imposition concernée, par rapport à l'ensemble de ses revenus pour ces trois années.

Le paiement reçu par l'appelant lui a été fait en conformité le l'art. XXI de la convention collective entre la Ville et la Fraternité des Policiers de Montréal pour la période du 1^{er} décembre 1966 au 30 novembre 1968. En voici les alinéas pertinents:

Article XXI—SALAIRE EN CAS DE MALADIE

21.00 Le traitement des policiers du Service de la Police assujettis à la présente convention, absents pour cause de maladie, ne leur est payé en entier que pour un total de quinze (15) jours ouvrables, dans le cours d'un exercice. Après la période de jours en maladie accumulés au crédit du policier, la moitié de son traitement lui est payée durant soixante (60) jours additionnels, à moins que le Comité Exécutif ne prolonge ce délai sur rapport du directeur du Service.

21.02 However, the period of fifteen (15) working days referred to in clause 21.00 is cumulative, inasmuch as days of absence allowed in this way that are not used during a given fiscal year are added to the period of fifteen (15) days for the following fiscal year and credited to the officer concerned, so that the period during which he is entitled to his full salary while absent because of illness is increased by that number of days. The director of the Department shall determine the number of days accumulated to the credit of each police officer by taking as a basis the number of sick days remaining to his credit on May 1, 1945, taking into account the changes that have occurred since that date.

21.04 At the time of his retirement, resignation, dismissal or death, each police officer or his beneficiaries shall be paid for all sick days remaining to his credit at the rate used to calculate his last pay cheque.

The Provincial Court set aside the assessment for reasons which I will take the liberty of summarizing as follows:

- (1) the payment received by appellant is not deferred salary;
- (2) section 45 applies to payments made under a collective agreement as well as to payments resulting from the paternalism of the employer;
- (3) section 45 does not apply only to payments made in a spirit of gratitude, since the meaning of the section is dictated not by the word "*reconnaissance*" but by the word "*recognition*" used in the English version: the former is merely a translation of the latter;
- (4) section 45 applies in the case at bar, since the payment took account of the fact that Harel gave "long service", in that he "was present at work rather than absent because of illness, as he could have been without losing any of his salary".

The Court of Appeal, as I have already mentioned, did not share these views. After emphasizing that the payment constituted deferred salary which the City was obliged to pay, Turgeon J.A., speaking for the Court, dismissed Harel's claim that the payment was made in recognition of long service. He also refused to accept the proposition

21.02 Cependant, la période de quinze (15) jours ouvrables mentionnée au paragraphe 21.00 est cumulative en ce sens que les jours d'absence ainsi alloués, qui n'ont pas été utilisés dans le cours d'un exercice, sont ajoutés à la période de quinze (15) jours de l'exercice subséquent et portés au crédit de l'intéressé dont la période pendant laquelle il a droit à son plein salaire pour cause de maladie est augmenté d'autant. Le directeur du Service doit établir le nombre de jours accumulés en faveur de chaque policier en prenant pour base le solde des jours en maladie au crédit de chacun d'eux, le premier mai 1945, en tenant compte des modifications survenues depuis cette date.

21.04 Lors de sa mise à la retraite, de sa démission, de son renvoi ou de son décès, tout policier ou ses ayants droit bénéficient du solde de jours ouvrables en maladie accumulés à son crédit, payables au tarif de son dernier traitement.

La Cour provinciale a écarté la cotisation pour des motifs que je me permets de résumer en quelques mots:

- (1) le paiement reçu par l'appellant ne représente pas du salaire différé;
- (2) l'article 45 s'applique aussi bien au paiement fait aux termes d'une convention collective qu'aux paiements ayant leur source dans le seul paternalisme du patron;
- (3) l'article 45 ne s'applique pas au seul paiement fait par esprit de gratitude, le sens de l'article n'étant pas dicté par le mot "*reconnaissance*" mais bien par le mot "*recognition*" qu'utilise le texte anglais, le premier n'étant que la traduction du second;
- (4) l'article 45 s'applique en l'espèce, le paiement tenant compte du fait que Harel a rendu «de longs services», ayant «été présent à son travail plutôt que d'en être absent pour cause de maladie, comme il aurait pu le faire sans perdre son salaire».

La Cour d'appel, tel que je l'ai déjà mentionné, n'a pas partagé ces vues. Monsieur la juge Turgeon, parlant pour la Cour, après avoir souligné que le paiement constitue une rémunération différée que la Ville est obligée de payer, écarte la prétention de Harel que le paiement a été fait en reconnaissance de longs services. Il n'accepte pas

that the payment was made in respect of loss of office or employment.

It is my opinion that the appeal should be allowed.

It is important first of all to find out the reason why the legislator does not prescribe the same rate of taxation for ordinary income and for the income described in s. 45. Until relatively recently, sick-leave benefits were not cumulative and had to be converted into money immediately. At the end of the year, therefore, the taxpayer who had not used up his annual allowance of sick leave received a relatively small amount of money that did not attract a very large amount of tax. With the development of the concept illustrated in art. XXI of the collective agreement involved in the case at bar, the taxpayer accumulates his sick leave benefits instead of immediately converting them into money, with the result that at the end of his employment he receives a considerable sum. Since income tax rates are progressive, it goes without saying that in the absence of a statutory provision such as s. 45 the tax collector would get a much larger proportion of the money received by the taxpayer in lieu of sick leave than he did previously when this benefit was converted into money immediately. In order to avoid taxing these lump sum payments too heavily the legislator provided a special form of taxation constituting an averaging rate. It was in 1946 that the federal legislator first acknowledged the problem, and when the first provincial income tax act was adopted in 1954 it adopted the same concept. This is the background against which the wording of s. 45 must be examined.

First of all, it should be remembered that appellant does not maintain that the \$11,958.30 received by him do not constitute taxable income. He merely submits that the tax on this taxable income should be computed not according to the rules covering current income such as salaries, dividends and so on but according to other rules laid down in s. 45. Appellant emphasizes that this section is found not in the divisions of the Act that

non plus la proposition que le paiement a été fait en considération de la perte de la charge ou de l'emploi.

Je suis d'avis que le pourvoi doit être accueilli.

Il importe d'abord de rechercher la raison pour laquelle le législateur ne prescrit pas le même taux d'imposition pour le revenu ordinaire et pour le revenu dont la description est donnée par l'art. 45. Jusqu'à une époque relativement récente, les bénéfices de congés-maladie n'étaient pas cumulatifs et devaient se monnayer immédiatement de sorte que le contribuable, qui n'avait pas épuisé sa banque annuelle de congés-maladie, recevait à la fin d'année un montant relativement minime qui n'attirait pas un impôt considérable. Avec le développement du concept qu'illustre l'art. XXI de la convention collective en l'espèce, le contribuable, au lieu de monnayer immédiatement ses jours de congés-maladie, les accumule avec le résultat qu'à la fin de son emploi, il reçoit un montant considérable. Vu que les taux d'imposition sur les revenus sont progressifs, il va de soi que le fisc, en l'absence d'une prescription statutaire comme celle de l'art. 45, récolterait une proportion beaucoup plus considérable des gains du contribuable à raison de ses congés-maladie qu'il ne le faisait autrefois alors que ce bénéfice était monnayé immédiatement. Pour éviter que l'impact de la fiscalité sur ce versement global soit trop brutal, le législateur a prévu une forme d'imposition spéciale constituant un taux d'étalement. C'est en 1946 que pour la première fois le législateur fédéral a pris connaissance du problème et lorsque la première loi provinciale d'impôt sur le revenu a été votée en 1954, elle a adopté le même concept. C'est devant ce fond de tableau que doit être examiné le texte de l'art. 45.

Il faut rappeler tout d'abord que l'appelant n'affirme pas que le montant de \$11,958.30 reçu par lui ne constitue pas un revenu, et un revenu imposable. Il soumet tout simplement que l'impôt sur ce revenu imposable doit être calculé non pas d'après les règles touchant les revenus de type courant comme salaire, dividende, etc., mais d'après d'autres règles que prescrit l'art. 45. L'appelant souligne que cet article se retrouve non pas dans les

deal with the computation of income or of taxable income, but in Division V, which deals with the computation of tax.

What are these rules? Obviously there must be a lump sum and it must be paid upon retirement; these two conditions are clearly present in the case at bar. The real debate concerns the other two conditions: recognition of long service or consideration of loss of office or employment. Since I accept appellant's views on the "long service" aspect of the question, I will not deal with the second aspect.

I have no hesitation in accepting the opinion of the trial judge that the meaning of the word "*reconnaissance*" is not limited to the concept of gratuitousness, but that the word must be read with its English equivalent of "recognition". The payment must take long service into consideration but it is not necessarily intended to express gratitude for such service. In other words, the rule in s. 45 applies not only when the employer is free to recognize or not recognize the employee's long service, but also in all cases where the payment is made in accordance with a collective agreement. I see no reason to limit the application of the special tax rate provided for in s. 45 to the case of an employee benefiting from the paternalism of the employer, when the obvious goal of the legislator is to permit averaging in the increasingly frequent cases in which employer and employee agree to establish a fund of sick days that can grow from year to year. If respondent were correct, the application of s. 45 would become more and more limited as the extent to which employer-employee relations are governed by collective agreements increased. Such a reading of the legislation seems to me to be contrary to the objective being sought.

If, as I believe, s. 45 applies to all cases in which a lump sum is paid to an employee at the time of his retirement, whether because of the employer's good will or because of his contractual obligations, there remains only to determine whether, in the case at bar, this payment took into account appellant's long service. The expression "long service", is not defined in the Act and we must give it a meaning. As I have already mentioned, the trial

sections de la Loi qui parlent de calcul de revenu, et de calcul de revenu imposable, mais dans la section V qui traite du calcul de l'impôt.

Quelles sont ces règles? Il faut évidemment un montant global, et qui soit payé à la retraite; ces deux conditions existent clairement ici. Le débat est vraiment engagé alentour des deux autres conditions, savoir: la reconnaissance de longs services, ou la considération de la perte de la charge ou de l'emploi. Comme j'accepte les vues de l'appelant sur l'aspect «longs services», je ne m'arrêterai pas au deuxième aspect.

Je n'ai aucune hésitation à partager les vues du premier juge que le mot «reconnaissance» ne se rattache pas au seul concept de gratuité mais qu'il doit être lu avec son équivalent anglais de «*recognition*». Le paiement doit tenir compte des longs services mais il n'est pas nécessairement un remerciement pour ceux-ci. En d'autres termes, la règle de l'art. 45 s'applique non seulement lorsque l'employeur est libre de reconnaître ou non les longs services de son employé, mais aussi dans tous les cas où le paiement est fait aux termes d'une convention collective. Je ne vois pas de raison de limiter l'application du taux spécial de cotisation que prévoit l'art. 45 au seul cas où le paternalisme de l'employeur s'exerce en faveur de l'employé, alors que le but évident du législateur est de permettre un étalement de la fiscalité dans les cas de plus en plus courants où employeur et employé s'entendent pour constituer une caisse de journal-maladie qui peut grandir d'année en année. Si l'intimé avait raison, le champ d'application de l'art. 45 se restreindrait progressivement, au fur et à mesure que les relations personnelles entre employeur et employé sont réglées par des conventions collectives. Une telle lecture du texte me semble aller à l'encontre du but poursuivi.

Si, comme je le crois, l'art. 45 s'applique à tous les cas où un montant global est versé à l'employé au moment de sa retraite, que la cause en soit la bonne volonté de l'employeur ou ses obligations contractuelles, il reste simplement à déterminer si, en l'espèce, ce paiement a tenu compte des longs services de l'appelant. L'expression «longs services» n'est pas définie dans la Loi et il nous faut lui donner un sens. Le premier juge, s'appuyant sur la

judge emphasized, on the basis of the evidence, that an employee who remains at his post instead of being absent because of illness for fifteen days a year is in fact giving longer service to his employer than his fellow employee who is more often absent. It is recognition of this constant presence that the collective agreement seeks to quantify by means of a simple system of accumulating the sick days not used by the employee in the course of his career.

The employer derives an immediate benefit from the fact that the employee is seldom absent from work, and this is true whether he is a good employee or a poor one. In either case it is a benefit for the employer, who receives longer service from those employees who are not absent because of illness than from the others who are. The employer therefore is justified to bind himself, by contract, to take the regular attendance of an employee into account when such an employee leaves his service. The expression "long service" in itself therefore applies equally to each year of employment and to the whole of the employee's career. According to the terms of the collective agreement, the benefits of art. XXI are not reserved only for good employees, since employees who are dismissed are also entitled to them. For the purposes of the special tax computation found in s. 45, however, the legislator recognizes only one kind of long service: that which is taken into account by the employer at the time of retirement.

The Court of Appeal expressed the opinion that three decisions supported respondent's theory. With respect, I am unable to share this view since these decisions deal with questions of a very different kind. In *Henry v. Arthur Foster*, *Henry v. Joseph Foster* and *Hunter v. Dewhurst*², the Court of Appeal of England and the House of Lords had to determine only whether the payment received by the employee constituted capital or income. *Molleur v. M.N.R.*³, raises only one question: did the taxpayer receive money from a pension fund? The third decision, *Pouliot v. M.N.R.*⁴, was in favour of the Minister because the money was not paid to the taxpayer in a lump sum but was

preuve, a, comme je l'ai déjà rappelé, souligné que l'employé qui, au lieu de s'absenter 15 jours par année pour cause de maladie, reste à son poste donne en fait à son employeur des services plus longs que son collègue qui lui s'absente régulièrement. C'est la reconnaissance de cette assiduité que la convention collective veut quantifier par un système simple de cumul des jours de maladie non utilisés par l'employé au cours de sa carrière.

Ce bénéfice que retire l'employeur de l'assiduité de son employé est un bénéfice immédiat qui découle tout aussi bien de l'assiduité d'un bon employé que de celle d'un employé médiocre. Dans les deux cas, il s'agit d'un bénéfice pour l'employeur qui reçoit de chacun de ses employés qui ne s'absentent pas pour cause de maladie des services plus longs qu'il ne reçoit de ceux de leurs collègues qui sont malades. L'employeur a dès lors raison de s'engager par contrat à tenir compte, lors de départ de l'employé, de l'assiduité de celui-ci au cours de l'emploi. L'expression «longs services» en elle-même s'applique donc également à chacune des années de l'emploi et à l'ensemble des années de la carrière de l'employé. Aux termes de la convention collective, ce ne sont pas seulement les bons employés qui reçoivent le bénéfice de l'art. XXI puisque ce bénéfice appartient aussi aux employés qui sont renvoyés. Toutefois, le législateur, pour les fins de ce calcul spécial de l'impôt que l'on retrouve dans l'art. 45, reconnaît un seul type de longs services, à savoir celui dont l'employeur tient compte au moment de la retraite.

La Cour d'appel a exprimé l'avis que trois décisions favorisent la thèse de l'intimé. Avec respect, je ne puis partager ces vues, ces décisions traitant de questions fort différentes. Dans les arrêts *Henry v. Arthur Foster*, *Henry v. Joseph Foster* et *Hunter v. Dewhurst*², la Cour d'appel d'Angleterre et la Chambre des lords n'avaient qu'à déterminer si le paiement reçu par l'employé constituait du capital ou du revenu. L'affaire *Molleur c. M.R.N.*³, soulève une seule question: le contribuable a-t-il reçu un montant provenant d'un fonds de pension? La troisième décision, *Pouliot c. M.R.N.*⁴, a été prononcée en faveur du Ministre parce que le paiement reçu par le contribuable

² (1932), 16 T.C. 605.

³ (1965), 65 D.T.C. 5166.

⁴ (1954), 54 D.T.C. 407.

² (1932), 16 T.C. 605.

³ (1965), 65 D.T.C. 5166.

⁴ (1954), 54 D.T.C. 407.

divided into several instalments.

In this Court, respondent added to these decisions *Choquette v. The Queen*⁵. In this case too the issue was very different from the one before this Court.

It therefore appears to me that the wording of the section is entirely in accordance with the spirit that guided the legislator, and I do not hesitate to conclude that the assessment should be set aside and the judgment of the Court of first instance reinstated.

If I had the slightest doubt on this subject, I would nevertheless conclude in favour of appellant on the basis of respondent's administrative policy. Clearly, this policy could not be taken into consideration if it were contrary to the provisions of the Act. In the case at bar, however, taking into account the historical development that I will review rapidly, this administrative practice may validly be referred to since the best that can be said from respondent's point of view is that the legislation is ambiguous.

As the Provincial Court and the Court of Appeal pointed out, the provincial income tax statute was modelled on the federal Act. It was by c. 43, s. 2 of the Statutes of Canada 1944-45, that Parliament introduced into the *Income War Tax Act* the concept of recognition of long service. This philosophy was further developed two years later in s. 8(2) of c. 55 of the 1946 Statutes of Canada. In 1948, the Act was completely rewritten and became c. 52 of the Statutes of Canada for that year. With some amendments, the 1948 Act became c. 148 of the Revised Statutes of 1952 and the section dealing with situations similar to the one before this Court became s. 36(1) of the federal Act.

That was the situation in 1954 when the provincial law closely modelled on the federal law was adopted. At that time, the provincial legislator was familiar not only with the wording of s. 36(1) of the federal Act but also, undoubtedly, with the administrative interpretation there, which was to the effect that taxpayers in Mr. Harel's situation

n'était pas unique mais avait été réparti en plusieurs versements.

A ces décisions, l'intimé a ajouté devant nous *Choquette c. La Reine*⁵; là encore, le point en litige était bien différent du nôtre.

Il m'apparaît donc que le texte de l'article est parfaitement conforme à l'esprit qui a guidé le législateur et je n'ai pas d'hésitation à conclure que la cotisation doit être écartée et que le jugement de première instance doit être rétabli.

Si j'avais le moindre doute à ce sujet, je conclurais quand même en faveur de l'appelant en m'appuyant sur la politique administrative de l'intimé. Évidemment, cette politique administrative ne saurait être prise en considération si elle allait à l'encontre du texte de la Loi. En l'espèce, toutefois, compte tenu de l'évolution historique que je veux rappeler rapidement, cette démarche administrative peut valablement être utilisée vu qu'au mieux pour l'intimé, le texte est ambigu.

Comme l'ont rappelé et la Cour provinciale et la Cour d'appel, la loi provinciale de l'impôt sur le revenu a été modelée sur la loi fédérale. C'est par l'art. 2 du c. 43, Statuts du Canada 1944-45, que le Parlement introduisit dans la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* le concept: reconnaissance de longs services. Cette philosophie fut développée deux ans plus tard par l'art. 8(2), c. 55 des Statuts du Canada 1946. En 1948, la Loi fut complètement refondue et devint le c. 52 des Statuts du Canada de cette année-là. Avec quelques modifications, la loi de 1948 devint le c. 148 des Statuts Révisés de 1952 et l'article traitant des situations semblables à celle qui nous intéresse devint l'art. 36(1) de la loi fédérale.

C'était là la situation en 1954 lorsque fut adoptée la loi provinciale calquée de près sur la loi fédérale. A cette époque, le législateur provincial non seulement connaissait le texte de l'art. 36(1) de la loi fédérale mais il en connaissait aussi, sans aucun doute, l'interprétation administrative acceptant que les contribuables dans la situation de M.

⁵ [1974] 1 F.C. 580.

⁵ [1974] 1 C.F. 580.

could avail themselves of the averaging provided for in the section. Although the wording of s. 45 of the provincial Act differs somewhat from that of s. 36(1) of the federal Act, the concept is the same. Consequently, when c. 17 of the Statutes of Quebec, 1953-54 was adopted, the administrative interpretation of the federal Act gave it a colour that the provincial legislator could not ignore. The 1954 provincial Act became c. 69 of the 1964 Revised Statutes, and in 1965 c. 26 of 13-14 Eliz. II revoked s. 45 and replaced it with the section currently in effect. At that time, the administrative interpretation of the provincial Act was consistent with that of the federal Act, so that in 1965 a case similar to that of appellant would have been decided in his favour. This administrative interpretation was maintained until 1968, at which time, for reasons that have not been explained, the department reversed its policy.

Once again, I am not saying that the administrative interpretation could contradict a clear legislative text; but in a situation such as I have just outlined, this interpretation has real weight and, in case of doubt about the meaning of the legislation, becomes an important factor. In order not to unduly lengthen these reasons, I will refer only to the following authorities: *The Commissioners for special purposes of the Income Tax v. Pemsel*⁶, in particular at p. 591; *Protestant Old Ladies' Home v. Provincial Treasurer of Prince Edward Island*⁷, in particular at p. 540; Kernochan—«Statutory Interpretation: An Outline of Method» (1976), 3 *Dal. L. J.* 333, in particular at p. 359.

For these reasons I would allow the appeal, set aside the judgment under appeal and reinstate the judgment of the Court of first instance, the whole with costs in both the Court of Appeal and this Court.

Appeal allowed with costs.

Solicitors for the appellant: Tessier, Corbeil & Bourbeau, Montreal.

Solicitor for the respondent: Gaétan Ouellet, Montreal.

⁶ [1891] A.C. 531.

⁷ [1941] 2 D.L.R. 534.

Harel puissent invoquer l'étalement de l'article. Bien que l'art. 45 de la loi provinciale adopte un style un peu différent de 36(1) de la loi fédérale, la pensée est la même; dès lors, lorsque fut adopté le c. 17 des Statuts du Québec, 1953-54, l'interprétation administrative du statut fédéral donnait une couleur que le législateur provincial ne pouvait ignorer. La loi provinciale de 1954 devint le c. 69 des Statuts refondus de 1964 et en 1965, par le c. 26 de 13-14 Elizabeth II, l'art. 45 fut abrogé et remplacé par celui que nous connaissons maintenant. A cette époque, l'interprétation administrative de la loi provinciale était conforme à l'interprétation administrative de la loi fédérale, de sorte qu'en 1965 un cas semblable à celui de l'appelant aurait été décidé en sa faveur. Cette interprétation administrative fut maintenue jusqu'en 1968; pour des raisons qui n'ont pas été expliquées, le ministère fit alors volte-face.

Encore une fois, je n'affirme pas que l'interprétation administrative puisse aller à l'encontre d'un texte législatif clair mais dans une situation comme celle que je viens d'esquisser, cette interprétation a une valeur certaine et, en cas de doute sur le sens de la législation, devient un facteur important. Pour ne pas alourdir ces motifs, je ne référerai qu'aux autorités suivantes: *The Commissioners for special purposes of the Income Tax v. Pemsel*⁶, particulièrement à la p. 591; *Protestant Old Ladies' Home v. Provincial Treasurer of Prince Edward Island*⁷, particulièrement à la p. 540; Kernochan—«Statutory Interpretation: An Outline of Method» (1976), 3 *Dal. L.J.* 333, particulièrement à la p. 359.

Pour ces motifs, j'accueillerais le pourvoi, casse-rais le jugement dont appel et rétablirais le jugement de première instance, le tout avec dépens tant en Cour d'appel que devant cette Cour.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Procureurs de l'appelant: Tessier, Corbeil & Bourbeau, Montréal.

Procureur de l'intimé: Gaétan Ouellet, Montréal.

⁶ [1891] A.C. 531.

⁷ [1941] 2 D.L.R. 534.