

Ronald G. Dunne *Appellant*

v.

Deputy Minister of Revenue of Quebec and Attorney General of Quebec *Respondents*

and

Attorney General of Ontario, Attorney General of New Brunswick and Attorney General of British Columbia *Interveners*

INDEXED AS: DUNNE v. QUEBEC (DEPUTY MINISTER OF REVENUE)

Neutral citation: 2007 SCC 19.

File No.: 31180.

2007: February 21; 2007: May 10.

Present: McLachlin C.J. and Bastarache, Binnie, LeBel, Deschamps, Fish, Abella, Charron and Rothstein JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR QUEBEC

Constitutional law — Taxation — Provincial taxation power — Partner retiring from partnership — Retired partner not residing in Quebec or carrying on any business there from which he drew income — Quebec taxing percentage of retired partner's retirement allowance equivalent to percentage of partnership's total income earned in province — Whether impugned provisions of Taxation Act amounting to extraterritorial extension of province's taxing power — Constitution Act, 1867, s. 92(2) — Taxation Act, R.S.Q., c. I-3, ss. 608, 609, 612.1.

Taxation — Income tax — Partner retiring from partnership — Nature of retirement allowance — Quebec taxing percentage of retired partner's retirement allowance equivalent to percentage of partnership's total income earned in province — Retired partner not residing in Quebec or carrying on any business there from which he drew income — Whether province exceeded its

Ronald G. Dunne *Appelant*

c.

Sous-ministre du Revenu du Québec et procureur général du Québec *Intimés*

et

Procureur général de l'Ontario, procureur général du Nouveau-Brunswick et procureur général de la Colombie-Britannique *Intervenants*

RÉPERTORIÉ : DUNNE c. QUÉBEC (SOUS-MINISTRE DU REVENU)

Référence neutre : 2007 CSC 19.

N° du greffe : 31180.

2007 : 21 février; 2007 : 10 mai.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges Bastarache, Binnie, LeBel, Deschamps, Fish, Abella, Charron et Rothstein.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

Droit constitutionnel — Fiscalité — Pouvoir de taxation des provinces — Départ à la retraite d'un associé d'une société de personnes — Associé à la retraite qui ne réside pas au Québec et n'y exerce aucune entreprise dont il aurait tiré un revenu — Imposition par le Québec d'un pourcentage de l'allocation de retraite de l'associé correspondant au pourcentage du revenu total de la société gagné dans la province — Les dispositions contestées de la Loi sur les impôts donnent-elles une portée extraterritoriale au pouvoir de taxation de la province? — Loi constitutionnelle de 1867, art. 92(2) — Loi sur les impôts, L.R.Q., ch. I-3, art. 608, 609, 612.1.

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Départ à la retraite d'un associé d'une société de personnes — Nature de l'allocation de retraite — Imposition par le Québec d'un pourcentage de l'allocation de retraite de l'associé correspondant au pourcentage du revenu total de la société gagné dans la province — Associé à la retraite qui ne réside pas au Québec et n'y exerce

taxing power — Whether Revenu Québec's assessment should be vacated — Constitution Act, 1867, s. 92(2) — Taxation Act, R.S.Q., c. I-3, ss. 608, 609, 612.1.

After retiring as an active member of his accounting partnership in 1994, D, who lives in Ontario, received retirement benefits from the partnership. In 1997, Revenu Québec determined that part of D's retirement allowance constituted income earned in Quebec and was therefore taxable by that province by virtue of certain provisions of Quebec's *Taxation Act*. Since almost 20 percent of the accounting partnership's total income had been earned in Quebec in 1997, that percentage of D's retirement allowance was taxed by Revenu Québec. D, who did not reside in Quebec, did no business there and did not receive any taxable income from a business carried on there, appealed the assessment and challenged the constitutionality of the provisions. The Court of Québec vacated the assessment, but the Court of Appeal set aside that decision, upheld the constitutionality of the impugned provisions and restored Revenu Québec's assessment.

Held: The appeal should be dismissed.

D was properly assessed under the *Taxation Act*, which does not exceed the taxing power of the province under s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. The s. 92(2) power includes the power to tax not only residents of the province, but also property, businesses and transactions within the province, and can, in this respect, reach non-residents. Here, it is clear from the relevant provisions of the partnership agreement that the allowance paid to a retired partner is a share in the profits of the partnership. Since ss. 608, 609 and 612.1 of the *Taxation Act* operated to determine the portion of D's income that could be allocated to the partnership's Quebec activities, and the portion of the retirement allowance that could be taxed by the province, these provisions did not improperly expand the scope of the provincial taxing power. [1] [12] [16] [20]

Cases Cited

Referred to: *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298; *Alworth v. Minister of Finance*, [1978] 1 S.C.R. 447; *Ontario Home Builders' Association v. York Region Board of Education*, [1996]

aucune entreprise dont il aurait tiré un revenu — La province a-t-elle outrepassé son pouvoir de taxation? — La cotisation établie par Revenu Québec doit-elle être annulée? — Loi constitutionnelle de 1867, art. 92(2) — Loi sur les impôts, L.R.Q., ch. I-3, art. 608, 609, 612.1.

Après son départ à la retraite comme membre actif de son cabinet de comptables en 1994, D, qui réside en Ontario, a reçu des prestations de retraite de la société de personnes. En 1997, Revenu Québec a établi qu'une partie de l'allocation de retraite de D constituait un revenu gagné dans la province et était de ce fait assujettie à l'impôt du Québec en application de certaines dispositions de la *Loi sur les impôts* du Québec. Étant donné que près de 20 p. 100 du revenu total du cabinet de comptables avait été gagné au Québec en 1997, Revenu Québec a imposé ce pourcentage de l'allocation de retraite de D. Celui-ci, qui ne réside pas au Québec, n'y faisait pas d'affaires et n'avait reçu aucun revenu imposable d'une entreprise exercée au Québec, a interjeté appel de la cotisation et contesté la constitutionnalité des dispositions législatives en cause. La Cour du Québec a annulé la cotisation, mais la Cour d'appel a infirmé cette décision, statué que les dispositions législatives étaient constitutionnelles et rétabli l'avis de cotisation de Revenu Québec.

Arrêt : Le pourvoi est rejeté.

La cotisation établie à l'égard de D est conforme à la *Loi sur les impôts*, qui n'outrepasse pas le pouvoir de taxation conféré à la province par le par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. Le pouvoir visé au par. 92(2) inclut le pouvoir d'imposer non seulement les résidents de la province, mais aussi les biens, les entreprises et les opérations dans la province et peut, de ce fait, toucher des non-résidents. En l'occurrence, les clauses pertinentes du contrat de société démontrent clairement que l'allocation de retraite versée à un associé à la retraite constitue une part des bénéfices de la société de personnes. Puisque les art. 608, 609 et 612.1 de la *Loi sur les impôts* ont servi à établir la part du revenu qui pouvait être attribuée aux activités que la société a exercées au Québec et la part de l'allocation de retraite qui pouvait être imposée par la province de Québec, ces dispositions n'ont pas pour effet d'étendre indûment la portée du pouvoir de taxation de la province. [1] [12] [16] [20]

Jurisprudence

Arrêts mentionnés : *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; *Alworth c. Ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447; *Ontario Home Builders' Association c. Conseil scolaire de*

2 S.C.R. 929; *Minister of National Revenue v. Wahn*, [1969] S.C.R. 404.

Statutes and Regulations Cited

Constitution Act, 1867, s. 92(2).

Regulation respecting the Taxation Act, R.R.Q. 1981, c. I-3, r. 1, s. 1088R4.

Taxation Act, R.S.Q., c. I-3, ss. 25, 87, 600, 608, 609, 612.1, 1088.

Authors Cited

Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, vol. 1. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992 (loose-leaf updated 2006, release 1).

La Forest, Gérard V. *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2nd ed. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1981.

APPEAL from a judgment of the Quebec Court of Appeal (Morin, Doyon and Bich J.J.A.), [2005] R.J.Q. 2184, [2005] R.D.F.Q. 28, [2005] Q.J. No. 11812 (QL), 2005 CarswellQue 6703, 2005 QCCA 739, reversing a judgment of Charette J.C.Q., [2003] R.D.F.Q. 264, 2003 CarswellQue 2707. Appeal dismissed.

Guy Du Pont, Nicolas X. Cloutier and Brandon Wiener, for the appellant.

Jocelyne Mailloux-Martin, for the respondent the Deputy Minister of Revenue.

Alain Gingras, for the respondent the Attorney General of Quebec.

Sean W. Hanley and Robin K. Basu, for the intervenor the Attorney General of Ontario.

Gaétan Migneault, for the intervenor the Attorney General of New Brunswick.

George H. Copley, Q.C., for the intervenor the Attorney General of British Columbia.

The judgment of the Court was delivered by

LEBEL J. —

I. Introduction

After retiring, the appellant, Mr. Dunne, a chartered accountant, received retirement benefits from

la région de York, [1996] 2 R.C.S. 929; *Minister of National Revenue c. Wahn*, [1969] R.C.S. 404.

Lois et règlements cités

Loi constitutionnelle de 1867, art. 92(2).

Loi sur les impôts, L.R.Q., ch. I-3, art. 25, 87, 600, 608, 609, 612.1, 1088.

Règlement sur les impôts, R.R.Q. 1981, ch. I-3, r. 1, art. 1088R4.

Doctrine citée

Hogg, Peter W. *Constitutional Law of Canada*, vol. 1. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992 (loose-leaf updated 2006, release 1).

La Forest, Gérard V. *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2nd ed. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1981.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel du Québec (les juges Morin, Doyon et Bich), [2005] R.J.Q. 2184, [2005] R.D.F.Q. 28, [2005] J.Q. n° 11812 (QL), 2005 CarswellQue 6703, 2005 QCCA 739, qui a infirmé une décision du juge Charette, [2003] R.D.F.Q. 264, 2003 CarswellQue 2707. Pourvoi rejeté.

Guy Du Pont, Nicolas X. Cloutier et Brandon Wiener, pour l'appellant.

Jocelyne Mailloux-Martin, pour l'intimé le sous-ministre du Revenu.

Alain Gingras, pour l'intimé le procureur général du Québec.

Sean W. Hanley et Robin K. Basu, pour l'intervenant le procureur général de l'Ontario.

Gaétan Migneault, pour l'intervenant le procureur général du Nouveau-Brunswick.

George H. Copley, c.r., pour l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE LEBEL —

I. Introduction

Après son départ à la retraite, l'appellant, M. Dunne, un comptable agréé, a reçu des prestations

the partnership of which he had been an active member. The respondent Deputy Minister of Revenue of Quebec (“Revenu Québec”) assessed tax with respect to a portion of the benefits on the basis that it was business income from a source in the province of Quebec. The appellant challenged the assessment on the basis that he did not reside in Quebec, did no business there and had received no taxable income from a business carried on there. The Court of Québec allowed his appeal and vacated the assessment. The Quebec Court of Appeal reversed that judgment and confirmed the assessment. For the reasons that follow, I propose to dismiss the appeal. The appellant was properly assessed under the *Taxation Act*, R.S.Q., c. I-3 (*T.A.*), which does not exceed the taxing power of the province of Quebec under s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*.

II. Background

2 Mr. Dunne was a partner with Ernst & Young for many years. He resides in Ontario and has never been a resident of Quebec or owned assets there. He has never personally worked in Quebec, carried on business there or established an office or other presence there, nor has he ever been employed there. He did work for the partnership in other provinces.

3 Mr. Dunne retired in 1991, but kept working for the partnership as a consultant until he turned 60 in February 1994. He then became eligible to receive what he characterizes as a retirement allowance (which the Quebec Court of Appeal found to be a pension) in accordance with his partnership agreement. Since 1994, he has received the annual amount of \$31,244.

4 In 1997, Mr. Dunne received his annual amount of \$31,244 and an additional \$9,991, the source of which is not in dispute. Revenu Québec took the position that part of Mr. Dunne’s retirement allowance constituted income earned in Quebec and was therefore taxable by that province by virtue of certain fictions or statutory presumptions found in ss. 25, 87, 600, 608, 609, 612.1 and 1088 *T.A.* (see

de retraite de la société de personnes dont il avait été un membre actif. Le sous-ministre du Revenu du Québec (« Revenu Québec ») a établi une cotisation à l’égard d’une partie des prestations, considérant qu’il s’agissait d’un revenu d’entreprise provenant d’une source au Québec. L’appelant a contesté la cotisation au motif qu’il ne résidait pas au Québec, qu’il n’y faisait pas d’affaires et qu’il n’avait reçu aucun revenu imposable d’une entreprise exercée au Québec. La Cour du Québec a accueilli l’appel et annulé la cotisation. La Cour d’appel du Québec a infirmé ce jugement et confirmé la cotisation. Pour les motifs exposés ci-dessous, je suis d’avis de rejeter le pourvoi. La cotisation établie à l’égard de l’appelant est conforme à la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., ch. I-3 (« *L.I.* »), qui n’outrepasse pas le pouvoir de taxation conféré à la province de Québec par le par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

II. Contexte

Pendant plusieurs années, M. Dunne a été un associé du cabinet Ernst & Young. Il habite en Ontario, n’a jamais résidé au Québec et n’y a jamais possédé de biens. Personnellement, il n’a jamais travaillé, exploité une entreprise, eu de bureau ou d’établissement quelconque, ni été employé au Québec. Il a travaillé pour la société dans d’autres provinces.

M. Dunne a pris sa retraite en 1991, mais il a continué de travailler pour la société à titre de consultant jusqu’à ce qu’il atteigne l’âge de 60 ans, en février 1994. Il est alors devenu admissible à ce qu’il considère comme une allocation de retraite (la Cour d’appel a conclu qu’il s’agissait d’une pension) en vertu de son contrat de société. Depuis 1994, il reçoit 31 244 \$ par année.

En 1997, M. Dunne a reçu son montant annuel de 31 244 \$ ainsi qu’une somme additionnelle de 9 991 \$, dont la source n’est pas contestée. Selon Revenu Québec, une partie de l’allocation de retraite de M. Dunne constituait un revenu gagné dans la province et était de ce fait assujettie à l’impôt du Québec en raison de certaines fictions ou présomptions légales découlant des art. 25, 87, 600,

Appendix). As 19.87 percent of Ernst & Young total income had been earned in Quebec in 1997, that percentage of Mr. Dunne's retirement allowance was taxed by Revenu Québec. Mr. Dunne appealed his 1997 assessment and challenged the constitutionality of the legislative provisions.

III. Judicial History

Mr. Dunne appealed the assessment to the Court of Québec. Charette J.C.Q., allowed his appeal and vacated the assessment: [2003] R.D.F.Q. 264. In Judge Charette's opinion, Revenu Québec had to establish that the taxpayer, a non-resident, had earned business income in Quebec. He found that Mr. Dunne had not carried on a business in Quebec from which he had drawn income. Mr. Dunne was no longer a member of the accounting partnership and had not received any business income from it.

In reasons written by Bich J.A., the Quebec Court of Appeal took a different view. It allowed the appeal and restored the assessment: [2005] R.J.Q. 2184. After carefully reviewing the *Taxation Act* and the regulations made thereunder, Bich J.A. found that a portion of the payments the taxpayer had started to receive upon his retirement was deemed to be income from the business of a partnership in the province. Those payments were taxable by the province, which had validly exercised the taxing powers allocated to the provinces under the *Constitution Act, 1867*. Bich J.A. also held that the provisions of the *Taxation Act* were constitutionally valid and were applicable. Mr. Dunne was granted leave to appeal to this Court.

IV. Analysis

A. *The Issues*

The core issue in the appeal is the legal nature of the payments received from the partnership. The appellant ties this issue to an argument on the application of the *Taxation Act* that involves issues of

608, 609, 612.1 et 1088 *L.I.* (voir l'annexe). Étant donné que 19,87 p. 100 du revenu total de Ernst & Young avait été gagné au Québec en 1997, Revenu Québec a imposé cette proportion de l'allocation de retraite de M. Dunne. Celui-ci a interjeté appel de la cotisation relative à l'année d'imposition 1997 et contesté la constitutionnalité des dispositions législatives en cause.

III. Historique judiciaire

M. Dunne a interjeté appel de la cotisation devant la Cour du Québec. Le juge Charette a accueilli l'appel et annulé la cotisation : [2003] R.D.F.Q. 264. Selon lui, Revenu Québec devait établir que le contribuable non résident avait gagné un revenu d'entreprise au Québec. Il a conclu que M. Dunne n'avait pas tiré de revenu d'une entreprise qu'il aurait exercée au Québec. M. Dunne ne faisait plus partie de la société de comptables, et celle-ci ne lui avait versé aucun revenu d'entreprise.

Dans les motifs rédigés par la juge Bich, la Cour d'appel du Québec a adopté un point de vue différent. Elle a accueilli l'appel et rétabli l'avis de cotisation : [2005] R.J.Q. 2184. Après avoir soigneusement examiné la *Loi sur les impôts* et ses règlements d'application, la juge Bich a conclu qu'une partie des paiements que le contribuable avait commencé à recevoir après sa retraite étaient réputés constituer un revenu de l'entreprise exercée par une société de personnes au Québec. Ces paiements pouvaient être imposés par la province, qui avait valablement exercé le pouvoir de taxation conféré aux provinces par la *Loi constitutionnelle de 1867*. La juge Bich a aussi statué que les dispositions de la *Loi sur les impôts* étaient constitutionnelles et s'appliquaient. M. Dunne a obtenu l'autorisation de se pourvoir devant la Cour.

IV. Analyse

A. *Les questions en litige*

La question fondamentale en litige est la nature juridique des sommes que M. Dunne a reçues de la société. L'appelant lie cette question à un argument concernant l'application de la *Loi sur les impôts*,

5

6

7

statutory interpretation, and a constitutional question about the validity of certain provisions of the *Taxation Act* dealing with the allocation of income from the business of a partnership in Quebec. Mr. Dunne challenges the validity of those provisions on the basis that they amount to an extraterritorial extension of the taxing powers of the province of Quebec, contrary to s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*. The Chief Justice stated the constitutional issue raised by the appeal as follows July 17, 2006:

Are ss. 608, 609 and 612.1 of the *Taxation Act*, R.S.Q., c. I-3, invalid or constitutionally inapplicable to the appellant on the ground that they contravene subsection 92(2) of the *Constitution Act, 1867* by exceeding the territorial limit on provincial legislative competence?

8

In order to decide whether or how the constitutional question ought to be answered, I will have to determine which interpretation of the relationship between the partnership and Mr. Dunne after his retirement as an active member is correct. Before turning to these issues, I will review the provisions of the *Taxation Act* that have an impact on the tax status of the payments and will summarize the constitutional principles that govern the scope of the taxing powers of the province of Quebec.

B. Retirement From a Partnership Under the Taxation Act

9

According to s. 25 *T.A.*, individuals who reside in Canada but not in Quebec on the last day of a taxation year must pay tax if they carried on a business in Quebec at any time during the year. Part II of the Act then determines how the income earned by such individuals in Quebec will be taxed. Section 1088 *T.A.* provides that income is earned in Quebec if it comes from a business carried on there and is attributed in a prescribed manner to an establishment there.

10

The parties agree on the basic principle of the taxation of partnerships: a partnership's income is allocated to its partners. A partnership is not treated as a distinct entity from the partners (*Continental*

qui soulève des questions d'interprétation législative ainsi que la validité constitutionnelle de certaines dispositions de la *Loi sur les impôts* régissant l'attribution du revenu tiré d'une entreprise exercée par une société de personnes au Québec. Selon M. Dunne, ces dispositions seraient inconstitutionnelles parce qu'elles contreviennent au par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, en donnant une portée extraterritoriale au pouvoir de taxation de la province de Québec. Voici la question constitutionnelle soulevée dans le pourvoi, telle que la Juge en chef l'a formulée le 17 juillet 2006 :

Les articles 608, 609 et 612.1 de la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., ch. I-3, sont-ils invalides ou constitutionnellement inapplicables à l'appelant pour le motif qu'ils contreviendraient au par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* en excédant les limites territoriales de la compétence de la province?

Pour décider si cette question constitutionnelle doit être tranchée et quelle réponse elle doit recevoir, il faudra interpréter correctement la relation entre la société et M. Dunne après sa retraite comme membre actif. Avant de m'attaquer à ces questions, j'examinerai les dispositions de la *Loi sur les impôts* qui ont une incidence sur la qualification des versements pour fins d'imposition et je résumerai les principes constitutionnels qui régissent l'étendue du pouvoir de taxation de la province de Québec.

B. Le départ à la retraite d'un membre d'une société de personnes sous le régime de la Loi sur les impôts

Selon l'art. 25 *L.I.*, tout particulier résidant au Canada, mais hors du Québec, le dernier jour d'une année d'imposition est assujéti à l'impôt s'il a exercé une entreprise au Québec à un moment quelconque de l'année. La partie II de la loi prévoit quant à elle la manière dont le revenu gagné par ce particulier sera imposé. L'article 1088 *L.I.* prévoit qu'un revenu est gagné au Québec s'il est tiré d'une entreprise exercée dans la province et qu'il est attribuable, de la manière prescrite, à un établissement au Québec.

Les parties s'entendent sur le principe général régissant l'imposition des sociétés de personnes : le revenu d'une société de personnes est attribué aux associés. La société de personnes n'est pas

Bank Leasing Corp. v. Canada, [1998] 2 S.C.R. 298, at para. 22). Although the partnership's income is first computed as if it belonged to a distinct person (s. 600(c)(ii) *T.A.*), it is then allocated to the partners under the rules set out in the *Taxation Act* (s. 600(f) *T.A.*).

In general, when a partner withdraws from a partnership, he is no longer entitled to a share of its income. But the *Taxation Act* provides for cases where this is not so. Section 608 applies to retirement allowances agreed upon with the members of the partnership. It requires that they be dealt with as a share of the partnership's income:

608. For the purposes of sections 7 to 7.0.6, 217.2 to 217.16, 600, 607, 634 and 635, where the principal activity of a partnership is carrying on a business in Canada and its members have entered into an agreement to allocate a share of the income or loss of the partnership from any source in Canada or from sources in another place to any person described in section 609, that person is deemed to be a member of the partnership and the amount so allocated for a particular fiscal period of the partnership shall be included in computing the person's income for the taxation year in which that fiscal period of the partnership ends.

Section 609 confirms that the person to whom s. 608 applies is a taxpayer who has ceased to be a member of a partnership. Under s. 612.1, a retired partner to whom s. 608 applies is deemed to have carried on a business in Quebec even if he or she does not reside there. This retired partner must pay tax as determined in accordance with s. 1088 *T.A.* and s. 1088R4 of the *Regulation respecting the Taxation Act*, R.R.Q. 1981, c. I-3, r. 1. The amount of tax payable will be proportionate to the share of the partnership's total income earned in Canada that was earned in Quebec.

C. *The Provincial Taxing Power*

Section 92(2) of the *Constitution Act, 1867* limits a province's taxing authority to the imposition of direct taxes within the province. The courts

considérée comme une entité distincte de ses membres (*Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, par. 22). Même si le revenu de la société de personnes est d'abord calculé comme s'il appartenait à une personne distincte (art. 600c)(ii) *L.I.*), il est ensuite attribué aux membres de la société conformément aux dispositions de la *Loi sur les impôts* (art. 600f) *L.I.*).

Règle générale, lorsqu'un membre d'une société de personnes se retire de la société, il n'a plus droit à une part du revenu de la société. Toutefois, la *Loi sur les impôts* traite des situations qui font exception à cette règle. L'article 608 exige que les allocations de retraite prévues par une entente conclue entre les membres de la société soient traitées comme une part du revenu de la société :

608. Pour l'application des articles 7 à 7.0.6, 217.2 à 217.16, 600, 607, 634 et 635, lorsque la principale activité d'une société de personnes consiste à exercer une entreprise au Canada et que ses membres ont conclu une entente afin d'allouer une part du revenu ou de la perte de la société de personnes provenant ou découlant d'une source quelconque au Canada ou de sources situées dans un autre endroit à une personne décrite à l'article 609, cette personne est réputée membre de la société de personnes et doit inclure le montant ainsi alloué pour un exercice financier donné de la société de personnes dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition pendant laquelle prend fin cet exercice financier.

L'article 609 confirme que la personne à l'égard de laquelle l'art. 608 s'applique est un contribuable qui a cessé d'être membre d'une société de personnes. Selon l'art. 612.1, le membre retraité visé à l'art. 608 est réputé avoir exercé une entreprise au Québec, même s'il n'y réside pas. Il doit payer l'impôt fixé en application de l'art. 1088 *L.I.* et de l'art. 1088R4 du *Règlement sur les impôts*, R.R.Q. 1981, ch. I-3, r. 1. L'impôt à payer est fixé proportionnellement du revenu gagné au Québec par la société de personnes, par rapport à l'ensemble de son revenu gagné au Canada.

C. *Le pouvoir de taxation des provinces*

Le paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* limite le pouvoir de taxation des provinces à l'imposition de taxes directes à l'intérieur de

have construed this power broadly and flexibly. It certainly includes the power to tax residents of the province, but the provincial legislature may also tax property, businesses and transactions within the province. Its taxing power can thus reach non-residents in this respect (P. W. Hogg, *Constitutional Law of Canada* (loose-leaf ed.), vol. 1, at pp. 30-22 to 30-24; G. V. La Forest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution* (2nd ed. 1981), at p. 146; *Alworth v. Minister of Finance*, [1978] 1 S.C.R. 447; *Ontario Home Builders' Association v. York Region Board of Education*, [1996] 2 S.C.R. 929, at para. 39, *per* Iacobucci J.). In order to apply these principles, I must now consider the partnership agreement and determine the legal nature, for tax purposes, of the retirement allowance at issue.

D. *The Partnership Agreement and the Nature of the Retirement Allowance*

13 Mr. Dunne argues that he has no real connection with Quebec, that he has not received income from a business there, and that he has not carried on a business there. As a consequence, he asserts that he is beyond the reach of the province's taxing power. In my view, the terms of the partnership agreement put this argument to rest. (See *Minister of National Revenue v. Wahn*, [1969] S.C.R. 404, at p. 410, *per* Cartwright C.J., and at pp. 423-25, *per* Pigeon J.)

14 As mentioned above, before retiring, Mr. Dunne was for a long time a partner in what became the Ernst & Young partnership. A revised partnership agreement in effect since 1989 determined his rights and status upon retirement. (See A.R., vol. IV, at p. 570.) It provided for various payments to retired partners, as defined therein. The only one in issue in this appeal is the retirement allowance.

15 Paragraph 4.4(1) of the agreement provides for the payment of a retirement allowance to former partners. It is based on a formula under which length of service with the partnership is factored

leur territoire. Ce pouvoir a reçu une interprétation large et libérale dans la jurisprudence. Il comprend assurément le pouvoir d'imposer les résidents de la province, mais les assemblées législatives des provinces peuvent aussi imposer les biens, les entreprises ou les opérations dans les limites de la province. Par conséquent, leur pouvoir de taxation peut toucher des non-résidents (P. W. Hogg, *Constitutional Law of Canada* (éd. feuilles mobiles), vol. 1, p. 30-22 à 30-24; G. V. La Forest, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution* (2^e éd. 1981), p. 146; *Alworth c. Ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447; *Ontario Home Builders' Association c. Conseil scolaire de la région de York*, [1996] 2 R.C.S. 929, par. 39, le juge Iacobucci). Pour appliquer ces principes, je dois maintenant examiner le contrat de société et déterminer la nature juridique de l'allocation de retraite pour fins d'imposition.

D. *Le contrat de société et la nature de l'allocation de retraite*

M. Dunne soutient qu'il n'a pas de véritable lien avec le Québec, qu'il n'a pas reçu de revenu provenant d'une entreprise au Québec et qu'il n'y a pas exercé une entreprise. Il affirme donc être à l'abri du pouvoir de taxation de la province. À mon avis, le libellé du contrat de société règle la question. (Voir *Minister of National Revenue c. Wahn*, [1969] R.C.S. 404, p. 410, le juge en chef Cartwright, et p. 423-425, le juge Pigeon.)

Comme je l'ai déjà mentionné, avant son départ à la retraite, M. Dunne avait été longtemps associé de la société de comptables qui est devenue le cabinet Ernst & Young. Un contrat de société révisé, en vigueur depuis 1989, déterminait quels étaient ses droits et son statut au moment de sa retraite (d.a., vol. IV, p. 570). Le contrat prévoyait différents paiements aux associés à la retraite, selon la définition qui y est énoncée. Le pourvoi ne concerne que l'allocation de retraite.

Le paragraphe 4.4(1) du contrat prévoit le versement d'une allocation de retraite aux anciens associés. Le montant en cause est fixé selon une formule qui tient compte du nombre d'années de

in together with the average of the retired partner's combined salary and share of profits during his or her best three-year period:

Retirement Allowance of Retired Partners

4.4 (1) A Partner having completed 15 Equivalent Years' Service who retires from the firm after attaining the age of 60 under the provisions of Paragraph 2.7(1) of this Agreement will be entitled to receive during his lifetime a monthly retirement allowance to commence at the end of the month following the month in which he retires computed by reference to his highest average annual combined salary and share of profits (but excluding bonuses, interest and Registered Retirement Savings Plan contributions) for any period of three consecutive years (hereinafter referred to as his "Highest Average Remuneration"), plus such amounts, if any, as may be deemed by the Executive Committee in its discretion to be appropriate to add to his Highest Average Remuneration (hereinafter referred to as the "Additional Amounts"), the amount of such monthly allowance to be calculated as follows:

$1/12 \times (\$15,000 + 10\% \text{ (Highest Average Remuneration + Additional Amounts)})$

It is clear from certain other provisions of the partnership agreement that this allowance is a share of the profits of the partnership. Although the allowance may have been intended as consideration for past services and for agreeing to a no-competition clause, it nevertheless constitutes income from the partnership's business.

First, the agreement defines the partnership's net profit as the gross profit less certain payments, which include those made in respect of the retirement allowance:

Net Profit

3.6 The Net Profit of the Partnership in respect of any fiscal year shall mean the Gross Profit of the Partnership for such year determined in accordance with Paragraph 3.5 hereof less:

(a) the portion thereof payable to Retired Partners for the year by way of retirement allowance under the

service de l'associé à la retraite et de la moyenne, pour les trois meilleures années consécutives, de la somme de son traitement et de sa participation aux bénéfices :

[TRADUCTION]

Allocation de retraite des associés à la retraite

4.4 (1) Un associé ayant accompli l'équivalent de 15 années de service, qui prend sa retraite après avoir atteint l'âge de 60 ans conformément au par. 2.7(1) du présent contrat, a droit, à compter de la fin du mois suivant le mois de son départ à la retraite, jusqu'à son décès, à une allocation de retraite mensuelle établie en fonction de sa rémunération annuelle moyenne la plus élevée, incluant son traitement et sa participation aux bénéfices (mais excluant les primes, les intérêts et les cotisations à un régime enregistré d'épargne-retraite), reçue au cours d'une période de trois années consécutives (« rémunération moyenne la plus élevée »), plus les sommes, le cas échéant, que le comité exécutif estime, à sa discrétion, qu'il y a lieu d'ajouter à la rémunération moyenne la plus élevée (« sommes additionnelles »). Le montant de l'allocation de retraite versé mensuellement est calculé selon la formule suivante :

$1/12 \times (15\ 000 \$ + 10 \% \text{ (rémunération moyenne la plus élevée + sommes additionnelles)})$

D'autres clauses du contrat de société démontrent clairement que l'allocation de retraite constitue une part des bénéfices de la société de personnes. Bien qu'elle puisse avoir été accordée censément en contrepartie des années de service passé et de la signature d'une clause de non-concurrence, elle constitue un revenu provenant de l'entreprise de la société.

Premièrement, le contrat définit le bénéfice net de la société comme le bénéfice brut moins certains paiements, dont les allocations de retraite :

[TRADUCTION]

Bénéfice net

3.6 Le bénéfice net de la société pour un exercice financier donné correspond au bénéfice brut de la société pour l'exercice, calculé conformément à la clause 3.5 du présent contrat, moins :

a) la portion du bénéfice brut payable pour l'exercice aux associés à la retraite sous forme d'allocation

16

17

provisions of Paragraph 4.4 hereof and similar provisions of agreements antecedent to this Agreement.

18

Second, if the gross profit is insufficient, payments to former partners may be reduced proportionately (para. 3.9). Moreover, para. 4.4(3)(b) treats the retirement allowance as a share of the gross profit. It caps such payments in any year at 15 percent of the gross profit and provides for a proportionate reduction to keep them within the cap if necessary:

(b) in the event that the total amounts receivable by all Retired Partners of the Partnership and of Woods Gordon in any year computed in the foregoing manner and in the manner provided in similar provisions of the Woods Gordon Partnership Agreement and, after giving effect to the provisions of Paragraph 3.9 of this Agreement and Paragraph 3.9 of said Woods Gordon Partnership Agreement, where applicable, would exceed 15% of the combined gross profits of the Partnership and Woods Gordon the amount receivable by each Retired Partner of the Partnership and Woods Gordon shall be reduced pro rata until the total amount receivable by all such Retired Partners is reduced in the aggregate to 15% of the combined gross profits of the Partnership and Woods Gordon.

19

Finally, the partners agreed that amounts payable in respect of the retirement allowance should be considered a share of the partnership's income for tax purposes:

Amounts Agreed to Represent Allocated Share of Income for Tax Purposes

5.5 Where in any fiscal year of the Partnership, an amount becomes payable to a Former Partner or his estate or credited to his drawing account in respect of:

(a) salary, bonus (if any) and Registered Retirement Savings Plan payments for the fiscal year of the Partnership during which he ceased to be a Partner;

(b) amounts to which he or his estate is entitled pursuant to subparagraphs (a) and (f) of Paragraph 4.0 and Paragraphs 4.2, 4.3 and 4.4 hereof; or

de retraite en application de la clause 4.4 du présent contrat et de dispositions semblables des contrats qui l'ont précédé.

Deuxièmement, si le bénéfice brut est insuffisant, les sommes versées aux anciens associés peuvent être réduites proportionnellement (clause 3.9). De plus, à l'al. 4.4(3)b), les allocations de retraite sont considérées comme une part du bénéfice brut. En vertu de cette clause, elles sont plafonnées à 15 p. 100 du bénéfice brut et, si nécessaire, elles sont réduites proportionnellement de façon à ce que ce plafond ne soit pas dépassé :

[TRADUCTION]

b) si, selon le calcul décrit dans les clauses qui précèdent et les clauses similaires du contrat de société de Woods Gordon, et après application, s'il y a lieu, de la clause 3.9 du présent contrat et de la clause 3.9 du contrat de société de Woods Gordon, le total des sommes à recevoir pour un exercice donné par l'ensemble des associés à la retraite de la société ou de Woods Gordon est supérieur à 15 % de la somme des bénéfices bruts de la société et de Woods Gordon, la somme à recevoir par chacun des associés à la retraite de la société et de Woods Gordon sera réduite proportionnellement, de manière à ce que le total des sommes à recevoir par l'ensemble des associés à la retraite corresponde à 15 % de la somme des bénéfices bruts de la société et de Woods Gordon.

Enfin, les associés ont convenu que, pour fins d'imposition, les allocations de retraite devaient être considérées comme une part des revenus de la société :

[TRADUCTION]

Montants considérés comme part des revenus attribuée pour fins d'imposition

5.5 Lorsque, au cours d'un exercice financier de la société, une somme devient payable à un ancien associé ou à sa succession ou est portée au crédit de son compte de retraits à titre de :

a) traitement, prime (le cas échéant) ou cotisation à un régime enregistré d'épargne-retraite pour l'exercice financier au cours duquel il a cessé d'être un associé;

b) somme à laquelle lui ou sa succession ont droit en application des al. a) à f) de la clause 4.0 ou des clauses 4.2, 4.3 et 4.4 du présent contrat;

(c) instalments on account of the balance of his WIP deferred income account pursuant to subparagraph (d) of Paragraph 4.0 hereof;

the Partnership shall allocate to such person or estate as his or its share of the business income of the Partnership for such fiscal year, as such income is determined for purposes of the Income Tax Act of Canada, the total of all such amounts which become payable to such person or estate or credited to his drawing account during such fiscal year.

The partnership agreement itself establishes that Mr. Dunne received a share from the profits of a partnership that carried on a business in the province of Quebec. Under the *Taxation Act*, the respondent could therefore require the appellant to pay income tax. Under s. 92(2) of the *Constitution Act, 1867*, this was taxation within the province. The assessment was not based on a legal fiction. The *Taxation Act*'s deeming provisions, namely ss. 608, 609 and 612.1, operated to determine the portion of the appellant's income that could be allocated to the partnership's Quebec activities and the portion of the retirement allowance that could be taxed by the province of Quebec, and did not improperly expand the scope of the provincial taxing power.

V. Conclusion

For those reasons, I would answer the constitutional question in the negative and dismiss the appeal with costs.

APPENDIX

Relevant Constitutional and Statutory Provisions

Constitution Act, 1867

92. In each Province the Legislature may exclusively make Laws in relation to Matters coming within the Classes of Subjects next herein-after enumerated; that is to say,—

. . .

2. Direct Taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes.

c) versement en règlement du solde de son compte de revenu différé pour TEC en application de l'al. d) de la clause 4.0 du présent contrat;

la société attribue à l'ancien associé ou à sa succession, comme leur part du revenu d'entreprise de la société pour l'exercice, tel qu'il est établi pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada, le total des sommes susmentionnées devenues payables à l'ancien associé ou à sa succession ou créditées à son compte de retraits au cours de l'exercice financier.

Le contrat de société même établit que M. Dunne a reçu une part du bénéfice d'une société qui exerçait une entreprise au Québec. L'intimé pouvait donc obliger l'appelant à payer de l'impôt sous le régime de la *Loi sur les impôts*. Il s'agissait de taxation dans les limites de la province au sens du par. 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. L'avis de cotisation ne reposait pas sur une fiction juridique. Les dispositions déterminatives de la *Loi sur les impôts*, soit les art. 608, 609 et 612.1, ont servi à établir la part du revenu de l'appelant qui pouvait être attribuée aux activités que la société a exercées au Québec et la part de l'allocation de retraite qui pouvait être imposée par la province de Québec. Elles n'ont pas eu pour effet d'étendre indûment la portée du pouvoir de taxation de la province.

V. Conclusion

Pour ces motifs, je suis d'avis de répondre par la négative à la question constitutionnelle et de rejeter le pourvoi avec dépens.

ANNEXE

Dispositions constitutionnelles et législatives pertinentes

Loi constitutionnelle de 1867

92. Dans chaque province la législature pourra exclusivement faire des lois relatives aux matières tombant dans les catégories de sujets ci-dessous énumérés, savoir :

. . .

2. La taxation directe dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux;

20

21

Taxation Act, R.S.Q., c. I-3

25. Every individual resident in Canada but outside Québec on the last day of a taxation year shall, if the individual carried on a business in Québec at any time in the year, pay a tax on the individual's income earned in Québec for the year as determined under Part II.

The tax payable under sections 750 and 751 by an individual referred to in the first paragraph is equal to the portion of the tax that the individual would pay, but for this paragraph, under those sections on the individual's taxable income determined under section 24 if the individual were resident in Québec, that is the proportion, which shall not exceed 1, that that income earned in Québec is of the amount by which the amount that would have been the individual's income, computed without reference to section 1029.8.50, had the individual been resident in Québec on the last day of the taxation year, exceeds any amount deducted by the individual under any of sections 726.20.2, 737.16, 737.16.1, 737.21, 737.22.0.3, 737.25 and 737.28 in computing that taxable income.

. . .

600. Each member of a partnership shall compute, for a taxation year, his income, non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss, farm loss or taxable income earned in Canada, as the case may be, as if each of the following hypotheses governing the interpretation of the provisions of this Title applied:

. . .

(f) subject to section 600.0.1, the income of the partnership, for a taxation year, from any source in Canada or from sources in another place is, to the extent of the taxpayer's share thereof, his income for his taxation year during which the taxation year of the partnership ends, from such source in Canada or sources situated in such other place, as the case may be;

. . .

608. For the purposes of sections 7 to 7.0.6, 217.2 to 217.16, 600, 607, 634 and 635, where the principal

Loi sur les impôts, L.R.Q., ch. I-3

25. Tout particulier résidant au Canada hors du Québec le dernier jour d'une année d'imposition doit, s'il a exercé une entreprise au Québec à un moment quelconque de l'année, payer un impôt sur son revenu gagné au Québec pour l'année, tel que déterminé en vertu de la partie II.

L'impôt à payer en vertu des articles 750 et 751 par un particulier visé au premier alinéa, est égal à la partie de l'impôt que ce particulier paierait, si l'on ne tenait pas compte du présent alinéa, en vertu de ces articles sur son revenu imposable, tel que déterminé en vertu de l'article 24 si ce particulier résidait au Québec, représentée par la proportion, laquelle ne peut excéder 1, qui existe entre ce revenu gagné au Québec et l'excédent de ce qu'aurait été son revenu, calculé sans tenir compte de l'article 1029.8.50, s'il avait résidé au Québec le dernier jour de l'année d'imposition, sur tout montant qu'il a déduit en vertu de l'un des articles 726.20.2, 737.16, 737.16.1, 737.21, 737.22.0.3, 737.25 et 737.28 dans le calcul de ce revenu imposable.

. . .

600. Chaque membre d'une société de personnes doit calculer, pour une année d'imposition, son revenu, sa perte autre qu'une perte en capital, sa perte nette en capital, sa perte agricole restreinte, sa perte agricole ou son revenu imposable gagné au Canada, le cas échéant, comme si chacune des hypothèses suivantes, qui régissent l'interprétation des dispositions du présent titre, s'appliquait :

. . .

f) sous réserve de l'article 600.0.1, le revenu de la société de personnes, pour une année d'imposition, provenant ou découlant d'une source au Canada ou de sources situées dans un autre endroit constituée, jusqu'à concurrence de la part du contribuable, le revenu de ce dernier pour son année d'imposition pendant laquelle l'année d'imposition de la société de personnes se termine, provenant de cette source au Canada ou des sources situées dans cet autre endroit, selon le cas;

. . .

608. Pour l'application des articles 7 à 7.0.6, 217.2 à 217.16, 600, 607, 634 et 635, lorsque la principale

activity of a partnership is carrying on a business in Canada and its members have entered into an agreement to allocate a share of the income or loss of the partnership from any source in Canada or from sources in another place to any person described in section 609, that person is deemed to be a member of the partnership and the amount so allocated for a particular fiscal period of the partnership shall be included in computing the person's income for the taxation year in which that fiscal period of the partnership ends.

609. The person to whom section 608 applies is:

(a) a taxpayer who at any time ceased to be a member of the partnership described therein or of any other partnership that has been dissolved at any time, or would, but for section 618, have been dissolved, where the members thereof or the members of a third partnership in which a member of such other partnership became a member immediately after the other partnership was dissolved, have entered into an agreement described in section 608 in favour of the taxpayer or of any person described in paragraph *b*; and

(b) the spouse, estate or heir of the taxpayer referred to in paragraph *a* or a person referred to in section 611.

612.1. Where a partnership carries on a business in Québec at any time during a taxation year, each taxpayer who is deemed to be a member of the partnership under section 608 is deemed, for the purposes of section 25, to carry on that business in Québec at any time during the year.

1088. The income earned in Québec, for a taxation year, by an individual contemplated in section 25 is equal to the part of the income from businesses which he carries on that is attributed in prescribed manner to an establishment in Québec, less the part of the losses of the said businesses that is attributed to such establishment.

Appeal dismissed with costs.

Solicitors for the appellant: Davies Ward Phillips & Vineberg, Montréal.

Solicitors for the respondents: Veillette, Larivière, Montréal.

activité d'une société de personnes consiste à exercer une entreprise au Canada et que ses membres ont conclu une entente afin d'allouer une part du revenu ou de la perte de la société de personnes provenant ou découlant d'une source quelconque au Canada ou de sources situées dans un autre endroit à une personne décrite à l'article 609, cette personne est réputée membre de la société de personnes et doit inclure le montant ainsi alloué pour un exercice financier donné de la société de personnes dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition pendant laquelle prend fin cet exercice financier.

609. La personne à laquelle l'article 608 s'applique est :

a) un contribuable qui a cessé à un moment quelconque d'être membre de la société de personnes y décrite ou d'une autre société de personnes qui a été dissoute à un moment quelconque, ou l'aurait été en l'absence de l'article 618, lorsque les membres de celle-ci ou ceux d'une tierce société de personnes dont un membre de cette autre société de personnes est devenu membre immédiatement après la dissolution ont conclu une entente décrite à l'article 608 en faveur du contribuable ou de toute personne décrite au paragraphe *b*; et

b) le conjoint, la succession ou l'héritier du contribuable visé au paragraphe *a* ou une personne visée à l'article 611.

612.1. Lorsqu'une société de personnes exerce une entreprise au Québec à un moment quelconque d'une année d'imposition, chaque contribuable qui est réputé membre de la société de personnes en vertu de l'article 608 est réputé, pour l'application de l'article 25, exercer cette entreprise au Québec à un moment quelconque de l'année.

1088. Le revenu gagné au Québec, pour une année d'imposition, par un particulier visé à l'article 25 est égal à la partie des revenus des entreprises qu'il exerce qui est attribuable de la manière prescrite à un établissement au Québec, moins la partie des pertes desdites entreprises qui est ainsi attribuable à un tel établissement.

Pourvoi rejeté avec dépens.

Procureurs de l'appelant : Davies Ward Phillips & Vineberg, Montréal.

Procureurs des intimés : Veillette, Larivière, Montréal.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Ontario: Attorney General of Ontario, Toronto.

Procureur de l'intervenant le procureur général de l'Ontario : Procureur général de l'Ontario, Toronto.

Solicitor for the intervener the Attorney General of New Brunswick: Office of the Attorney General, Fredericton.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Nouveau-Brunswick : Cabinet du procureur général, Fredericton.

Solicitor for the intervener the Attorney General of British Columbia: Ministry of Attorney General, Victoria.

Procureur de l'intervenant le procureur général de la Colombie-Britannique : Ministère du Procureur général, Victoria.