

**The Queen (Plaintiff)**

v.

**Simard-Beaudry Inc. (Defendant)**

and

**Simard & Frères Cie Ltée (Mise en cause)**

Trial Division, Noël A.C.J.—Montreal, June 10; Ottawa, October 5, 1971.

*Income Tax—Tax liability assumed by purchaser of taxpayer's assets—Subsequent re-assessment—Additional taxes levied—Whether covered by contract—Waivers of time limitation on re-assessment of taxpayer signed by purchaser, whether effective—Quebec Civil Code, Art. 1173.*

By a contract made in Montreal on December 15, 1964, the mise en cause sold part of its assets to defendant company, which in part consideration therefor assumed all the debts of the mise en cause including its liability for income tax incurred prior to January 1, 1965. In 1969 the mise en cause was re-assessed for additional income tax of more than one million dollars for a number of years prior to 1965. The Crown sued defendant for payment of the amount due pursuant to s. 118 of the *Income Tax Act*. Some of the additional amounts assessed were based on alleged fraud or misrepresentation by the mise en cause.

*Held*, defendant was liable to the Crown for the additional taxes as re-assessed.

1. Defendant's undertaking to pay the debts of the mise en cause was a genuine stipulation for the benefit of third persons under Art. 1173 of the Quebec Civil Code. *Proulx v. Leblanc* [1969] S.C.R. 765, applied.

2. The debt for the additional taxes of the mise en cause dated not from the date of the re-assessment but from the date when the mise en cause earned the income.

3. Waivers of the time limitation on re-assessment signed by defendant for the mise en cause under s. 46(4)(a) (ii) of the *Income Tax Act* were binding on defendant.

4. The provisions of the Quebec Civil Code respecting bulk sales (Arts. 1569 *et seq.*) were inapplicable.

INCOME tax appeal.

*Gaspard Côté* and *P. Ollivier* for plaintiff.

*Julian Chipman, L. Y. Fortier* and *Jean Claude Couture* for defendant.

**La Reine (Demanderesse)**

c.

**Simard-Beaudry Inc. (Défenderesse)**

et

**Simard & Frères Cie Ltée (Mise en cause)**

Division de première instance, le juge en chef adjoint Noël—Montréal, le 10 juin; Ottawa, le 5 octobre 1971.

*Impôt sur le revenu—Responsabilité de l'impôt supporté par l'acquéreur de l'actif du contribuable—Nouvelle cotisation ultérieure—Perception d'impôts supplémentaires—Est-ce couvert par le contrat—Renoncations à la limitation de temps portant sur la nouvelle cotisation du contribuable signées par l'acquéreur, sont-elles valables—Code civil du Québec, Art. 1173.*

Par contrat passé le 15 décembre 1964 à Montréal, la mise en cause a vendu des éléments d'actifs à la compagnie défenderesse qui a repris toutes ses dettes, y compris celles afférentes à l'impôt sur le revenu cotisé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1965, comme paiement partiel. En 1969, la mise en cause reçut une nouvelle cotisation concernant un supplément d'impôt sur le revenu de plus d'un million de dollars relatif à plusieurs années antérieures à 1965. Conformément à l'art. 118 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la Couronne intenta une action en recouvrement de la somme due. Une partie des montants cotisés était basée sur une prétendue fraude ou représentation erronée de la mise en cause.

*Arrêt*: la défenderesse est tenue de payer à la Couronne les impôts supplémentaires fixés par la nouvelle cotisation.

1. La promesse de la défenderesse de payer les dettes de la mise en cause constituait une véritable stipulation pour autrui selon l'Art. 1173 du Code civil du Québec. Arrêt suivi: *Proulx c. Leblanc* [1969] R.C.S. 765.

2. La dette portant sur les impôts supplémentaires de la mise en cause n'est pas née à la date de la nouvelle cotisation, mais à celle où elle a gagné le revenu.

3. Les renoncations à la limitation de temps concernant la nouvelle cotisation, conformes à l'art. 46(4)(a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et que la défenderesse a signées pour la mise en cause, ont force obligatoire pour la défenderesse.

4. Les dispositions du Code civil du Québec qui portent sur la vente en bloc (Art. 1569 *et suiv.*) sont inapplicables.

APPEL de l'impôt sur le revenu.

*Gaspard Côté* et *P. Ollivier* pour la demanderesse.

*Julian Chipman, L. Y. Fortier* et *Jean Claude Couture* pour la défenderesse.

NOËL A.C.J.—By this information Her Majesty the Queen claims from the defendant payment of the sum of \$1,048,371.39, being the total amount due and payable by the mise en cause as additional income tax, with the interest and penalties provided by the Act, for the years 1954, 1955, 1956, 1957,<sup>2</sup> 1958, 1959, 1960, 1961, 1962, 1963 and 1964.

Re-assessments were in fact issued by the Minister on August 14, 1969, in respect of the returns of the mise en cause for the years in question, setting the additional amounts owed for taxes by the mise en cause at the aforementioned sum.

Plaintiff's action against defendant, Simard-Beaudry Inc., is based on a private agreement (Exhibit P-5) concluded in Montreal on December 15, 1964, under which the mise en cause, Simard & Frères Cie Ltée, sold defendant a portion of its assets—the property, rights and other assets thus sold being set out in Appendix A to the said agreement—for payment of the sum of \$542,041.18 (paid by a promissory note) and other considerations.

According to the agreement, as a condition thereof, and in consideration of the aforesaid sale, defendant, in its capacity of purchaser, assumed and undertook<sup>3</sup> to pay and discharge *all the debts and obligations of every kind or sort whatsoever* of the mise en cause, including any liability for income and corporation taxes incurred prior to January 1st, 1965, except as may arise under section 138A<sup>1</sup> of the Income Tax Act. It is worthwhile reproducing<sup>4</sup> below clause 2(a) of the said agreement:

2. In consideration of this sale, conveyance and cession the Purchaser does by these presents

(a) assume and undertake to pay and discharge all the debts and obligations of the Vendor of every kind and sort whatsoever including any liability for income and corporation taxes incurred prior to January 1, 1965, except as may arise under section 138A of the Income Tax Act, but excluding the obligations enumerated in Schedule B annexed hereto to form part hereof and which obligations are not assumed by the Purchaser, the Purchaser undertaking to fulfill all contracts, understandings and obligations of every sort and nature of the Vendor

LE JUGE EN CHEF ADJOINT NOËL—Par cette information, Sa Majesté la Reine réclame de la défenderesse paiement de la somme de \$1,048,371.39, soit le total des montants dus et payables par la mise en cause comme supplément d'impôt sur le revenu, avec les intérêts et pénalités prévus par la loi pour les années 1954, 1955, 1956, 1957, 1958, 1959, 1960, 1961, 1962, 1963 et 1964.

Les déclarations de la mise en cause pour les années dont il s'agit furent, en effet, le 14 août 1969, l'objet par le Ministre de nouvelles cotisations qui établirent à la somme ci-haut mentionnée, les montants additionnels dus par la mise en cause pour impôts.

L'action de la demanderesse contre la défenderesse, Simard-Beaudry Inc., est fondée sur une convention sous signe privé (pièce P-5) intervenue à Montréal le 15 décembre 1964, en vertu de laquelle la mise en cause, Simard & Frères Cie Ltée, vendit à la défenderesse une partie de son actif, les biens, droits et autres valeurs ainsi vendus apparaissant à l'annexe A de ladite convention, moyennant paiement de la somme de \$542,041.18 (payé par un billet à ordre) et autres considérations.

Aux termes de cette convention, et comme condition, et en considération de ladite vente, la défenderesse, en sa qualité d'acheteur, assumait et s'engagea à payer et à acquitter [TRADUCTION] «*toutes les dettes et obligations de la mise en cause quelles qu'elles soient y compris toute obligation pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les corporations contractée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1965, exception faite d'une obligation qui naîtrait en vertu de l'article 138A<sup>1</sup> de la Loi de l'impôt sur le revenu.*» Il serait utile de reproduire ci-après la clause 2(a) de ladite convention:

[TRADUCTION] 2. En considération desdits vente, transfert et cession, l'acheteur, par les présentes,

a) assume et s'engage à payer et à acquitter toutes les dettes et obligations du vendeur quelles qu'elles soient y compris toute obligation pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les corporations contractée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1965, exception faite d'une obligation qui naîtrait en vertu de l'article 138A de la Loi de l'impôt sur le revenu; toutefois il exclut les obligations énumérées à l'annexe B ci-jointe, qui fait partie de la présente convention, obligations que l'acheteur n'assume pas puisqu'il s'engage à remplir tous les contrats, accords et obligations du ven-

(save those relating to the excepted obligations enumerated in Schedule B) and the Purchaser indemnify and protect the Vendor against all responsibility, proceedings, claims and demands relating thereto;

(b) deliver to the Vendor herewith in payment of the purchase price of the sale of assets, its non-interest bearing promissory note in the principal amount of \$542,041.18 payable on or before March 15, 1965.

The notices of re-assessment were delivered personally to the mise en cause on August 14, 1969, in care of Mr. John Lawrence, 5 Place Ville-Marie, Montreal, Que.; a copy of each of these notices was also delivered personally on the same day to defendant.

The mise en cause, Simard & Frères Cie Ltée, having received a request in due form, refuses or neglects to pay the amount claimed in the notices of assessment, which amount has been a debt due to the plaintiff, under the provisions of s. 118 of the *Income Tax Act*, since September 15, 1969.

By a letter dated December 2, 1969, defendant Simard-Beaudry Inc. was called upon to discharge this debt, under the terms of its agreement with the mise en cause, in favour of the latter's creditors, including the plaintiff, who alleges that she is entitled in fact and in law to claim payment of the sum of \$1,048,371.39 from the defendant in view, she says, of the stipulation for the benefit of third persons contained in the deed of sale.

Defendant, on the other hand, admits it was a party to the said agreement, but denies everything not in accordance with this agreement.

It states that it is in no way required to pay any amount fixed by the re-assessments issued by the Minister of National Revenue. It submits that the provisions of clause two of the agreement between defendant and the mise en cause do not in fact constitute a stipulation for the benefit of third persons in plaintiff's favour, and adds that the latter may not plead the provisions of this agreement in the present action. Defendant further alleges that tax assessments with respect to the mise en cause were either issued in pursuance of s. 46(4)(a)(i) of the *Income Tax Act*, or are statute-barred. Defendant further submits that, if interpreted correctly, the clause in the agreement entails no responsibility on the part of the mise en cause

deur quels qu'ils soient (sauf ceux se rapportant aux obligations exclues énumérées à l'annexe B) et l'acheteur indemnise et protège le vendeur de toutes responsabilités, poursuites, réclamations et requêtes s'y rapportant;

b) remet au vendeur ses billets à ordre, ci-joint, ne portant pas intérêt, du montant du principal, soit \$542,041.18, payable le 15 mars 1965 au plus tard, en règlement du prix d'achat de la vente des éléments d'actif.

Le 14 août 1969, les avis des nouvelles cotisations furent remis personnellement à la mise en cause, aux bons soins de M<sup>e</sup> John Lawrence, 5 Place Ville-Marie, Montréal, P.Q., et le même jour, une copie de chacun de ces avis fut aussi remise personnellement à la défenderesse.

La mise en cause, Simard & Frères Cie Ltée, dûment mise en demeure, refuse ou néglige de payer la somme réclamée dans les avis de cotisation et cette somme constitue depuis le 15 septembre 1969, une dette exigible envers la demanderesse, conformément aux dispositions de l'art. 118 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Par lettre en date du 2 décembre 1969, la défenderesse, Simard-Beaudry Inc. fut mise en demeure d'acquitter cette dette, en vertu de l'engagement intervenu entre elle et la mise en cause, en faveur des créanciers de cette dernière, dont la demanderesse, et cette dernière se déclare bien fondée en fait et en droit à réclamer de la défenderesse paiement de la somme de \$1,048,371.39 vu, dit-elle, la stipulation pour autrui contenue dans l'acte de vente.

La défenderesse, d'autre part, admet qu'elle a été partie à ladite convention mais nie tout ce qui n'est pas conforme à cette convention.

Elle déclare qu'elle n'est aucunement obligée de payer un montant quelconque établi par les nouvelles cotisations émises par le ministre du Revenu national. Elle soumet que les dispositions de la clause 2 de la convention entre la défenderesse et la mise en cause ne constituent pas une stipulation pour autrui en faveur de la demanderesse et ajoute que cette dernière ne peut invoquer les dispositions de cette convention dans cette action. La défenderesse allègue de plus que les cotisations d'impôt à l'égard de la mise en cause ont été soit émises en conformité de l'art. 46(4)a(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou elles sont prescrites. La défenderesse soumet de plus que la clause de la convention n'enlève, si on l'interprète bien, aucune

for a tax debt resulting from any misrepresentation made or fraud<sup>c</sup> committed by the mise en cause. In defendant's submission, clause two of the agreement embraces liability only for taxes incurred in the ordinary course of business, and levied by valid assessments, correcting, for example, errors in computation, taxes due, valuation of assets, depreciation allowances, reserves for bad debts, and<sup>d</sup> other accounting problems. Finally, it maintains that any undertaking or agreement by defendant to pay a debt resulting from misrepresentations made or fraud committed by the mise en cause would be contrary to public policy, null and void, and that such a debt could not be sued for at law. <sup>e</sup>

Plaintiff in her reply denies paragraph eight of the amended defence as drafted, namely that the re-assessments are issued under s. 46(4)(a)(i) of the *Income Tax Act*, or else are statute-barred, adding that the assessments for 1954, 1955, 1956, 1957, 1958, 1959, 1960 and 1964 were issued under s. 46(4)(a)(i)<sup>2</sup> of the *Income Tax Act*, and the remainder under s. 46(4)(a)(ii)<sup>2</sup> of the same Act. She states that the waivers necessary for this purpose were filed by the mise en cause for 1963, and by the defendant, on behalf of the mise en cause, for 1961<sup>d</sup> and 1962. As to defendant's contention that clause two of the agreement may not be interpreted as encompassing liability by the mise en cause for tax due as a result of misrepresentation or fraud<sup>d</sup> by the mise en cause, plaintiff denies this, further adding that at the time in<sup>a</sup> question defendant could not have been unaware that the mise en cause was liable to re-assessment for income tax, for 1953 and subsequent years, depending on the conclusions of the audit which the provincial authorities were then in the process of carrying out.

In my view the position taken by<sup>3</sup> defendant may be summarized as follows. A contract can only bind persons who are parties thereto, and as plaintiff was not a party to the agreement concluded with Simard & Frères Cie Ltée, she

responsabilité pour la mise en cause pour une dette d'impôt résultant d'une présentation erronée ou d'une fraude commise par la mise en cause. La clause 2 de la convention, selon la défenderesse, ne comprend qu'une responsabilité pour taxes survenant dans le cours ordinaire des affaires et imposées par des cotisations valides, corrigeant, par exemple, des erreurs<sup>d</sup> de calcul, de taxes dues, d'évaluation d'actifs, d'allocation pour dépréciation, de réserves pour dettes incertaines et autres problèmes de comptabilité. Elle soutient enfin que tout engagement ou entente par la défenderesse à payer une dette résultant de présentations erronées ou de fraude commise par la mise en<sup>d</sup> cause serait contraire à l'ordre public, nul et de nul effet et cette dette ne pourrait être réclamée en justice.

La demanderesse, par sa réponse, nie, tel que rédigé, l'alinéa 8 de la défense amendée, soit que les nouvelles cotisations sont faites en conformité avec l'art. 46(4)<sup>a</sup>(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou bien sont prescrites ajoutant que les cotisations ayant trait aux années 1954, 1955, 1956, 1957, 1958, 1959, 1960 et 1964 ont été émises aux termes de l'art. 46(4)<sup>a</sup>(i)<sup>2</sup> de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et<sup>d</sup> les autres aux termes de l'art. 46(4)<sup>a</sup>(ii)<sup>2</sup> de la même loi, les renonciations nécessaires à cette fin ayant été données, dit-elle, par la mise en cause en ce qui a trait à l'année 1963 et par la défenderesse, pour le compte de la mise en cause, en<sup>c</sup> ce qui a trait aux années 1961 et 1962. Quant à l'allégué de la défenderesse que la clause 2 de la convention ne peut être interprétée comme englobant une responsabilité de la mise en cause pour impôt dû et résultant d'une présentation erronée ou de la fraude de<sup>d</sup> la mise en cause, la demanderesse le nie, ajoutant, au surplus, que la défenderesse, à l'époque pertinente, ne pouvait ignorer que la mise en cause était susceptible de faire l'objet de nouvelles cotisations, en matière d'impôt sur le revenu, pour les années 1953 et suivantes, selon les<sup>c</sup> conclusions de la vérification que les autorités provinciales étaient alors en voie d'effectuer.

La position prise par la défenderesse peut, je crois, se résumer comme suit. Un contrat ne peut lier que les parties qui y sont parties et, comme la demanderesse n'était pas partie à l'entente<sup>d</sup> intervenue entre Simard & Frères Cie

has no remedy against the latter. This agreement does not contain a stipulation for the benefit of third persons and even if it did, or had that effect, it could not afford grounds for plaintiff's claiming the amounts she is presently claiming, as defendant undertook to pay only the debts of Simard & Frères Cie Ltée existing at the date the agreement (Exhibit P-5) was signed, i.e. December 15, 1964. Now at that date, though the mise en cause had not been assessed by the Province of Quebec for the years preceding, it had been assessed by the Minister of National Revenue up to 1961. It states that the stipulation was not supposed to include liability beyond the assessments which had been issued by that date. It is true that s. 118 of the Act states that

**118.** All taxes, interest, penalties, costs and other amounts payable under this Act are debts due to Her Majesty and recoverable as such in the Exchequer Court of Canada or any other court of competent jurisdiction or in any other manner provided by this Act.

but, submits counsel for the defendant, this section applies to the taxpayer only, and not to a third party such as defendant.

In the submission of defendant's counsel it would be unfair to permit the Crown to claim from defendant now the re-assessed amount of the debt owed by the mise en cause, an amount which defendant was unable to challenge. This would amount to a unilateral act which defendant did not have the opportunity or the right to challenge.

Counsel for the defendant, referring to Art. 1569 of the Civil Code, which deals with the bulk sale of a business, claims to find support therein for the position he takes. If in fact, he says, the purchaser obtains affidavits from the vendor containing the names and addresses of all the vendor's creditors, and pays the latter, the purchaser is not responsible for the vendor's debts which may arise subsequently. It is clear, he submits, that as the re-assessments in this case did not exist at the time the business of the mise en cause was sold, the latter could not state that there was a sum payable for taxes. Defendant, he contends, can have no

Ltée, elle n'a aucun recours contre cette dernière. Cette entente ne comporte pas une stipulation pour autrui, et même s'il s'agissait d'une telle stipulation ou en avait les effets, elle ne pourrait permettre à la demanderesse de réclamer les montants qu'elle réclame par la présente action, la défenderesse ne s'étant engagée à payer que les dettes existantes de Simard & Frères Cie Ltée à la date de la signature de la convention (pièce P-5) soit le 15 décembre 1964. Or à cette date, bien que la mise en cause n'avait pas été cotisée par la province de Québec pour les années précédant cette date, elle l'avait été jusqu'à l'année 1961 par le ministre du Revenu national. La stipulation n'est pas censée, dit-elle, inclure une obligation à s'engager au-delà des cotisations qui avaient été émises à cette date. Il est vrai que l'art. 118 de la Loi déclare que

**118.** Tous les impôts, intérêts, pénalités, frais et autres montants exigibles en vertu de la présente loi sont des dettes envers Sa Majesté et recouvrables comme telles devant la Cour de l'Échiquier du Canada ou devant tout autre tribunal de juridiction compétente, ou de toute autre manière prévue par la présente loi.

mais, soumet le procureur de la défenderesse, cet article ne s'applique qu'au contribuable et non pas à une tierce personne, comme l'est la défenderesse.

Il serait, selon le procureur de la défenderesse, injuste de permettre à la Couronne de lui réclamer maintenant le montant recotisé de la dette due par la mise en cause, montant que la défenderesse n'a pu contester. Il s'agirait alors d'un acte unilatéral que la défenderesse n'a pas eu l'opportunité ou le droit de contester.

Le procureur de la défenderesse, se référant à l'Art. 1569 C. C., qui traite de la vente en bloc d'un commerce, déclare y voir une confirmation de la position qu'il prend ici. Si, en effet, dit-il, l'acheteur obtient des affidavits du vendeur contenant les noms et adresses de tous les créanciers du vendeur et qu'il paie ces créanciers, il n'est pas responsable pour les dettes du vendeur qui pourraient surgir par la suite. Il est clair, soumet-il, que comme les recotisations dont il s'agit dans la présente cause n'existaient pas au moment de la vente du commerce de la mise en cause, cette dernière ne pouvait déclarer qu'il y avait un montant d'impôt à payer. La

greater liability here because it only took over, by the agreement, those debts which it would have been required to pay if it was acting in accordance with the requirements of a bulk sale. He further submits that the Crown is not obliged to plead under the stipulation in the agreement, but if it does so it must take the stipulation with the rights existing at the time of the agreement, at which time, he adds, there was no claim for tax. The stipulation here is too indefinite, he contends, and when the agreement was made there was no amount owing to the Crown. If, he says, the Minister of Revenue had not exercised his right of assessment against the mise en cause, he would have had no right to claim the amount so arrived at from defendant. His only remedy, in the submission of counsel for the defendant, would be to sue the mise en cause, because the Crown, in support of its claim against defendant, is relying only on a cause of action arising after the agreement.

The rights of a third party such as defendant, counsel for the defendant pursues, are not the same as those of a taxpayer, for a taxpayer's assessment goes back, he says, to the date on which the income was received and its amount determined by re-assessment, but as for the third party, the only rights that can be exercised against it may very well be those which existed at the time the agreement was concluded.

Counsel for the defendant also submits that an agreement must not be interpreted so as to include an obligation to pay amounts owing as a result of fraud or misrepresentation, and moreover, he adds, even if it had this effect, it is contrary to public policy for such a clause to be upheld. He further submits that the waivers signed by Simard-Beaudry Inc. on behalf of the mise en cause for 1961 and 1962 are invalid because they were not signed by the taxpayer, and that, as counsel for the Crown has stated that the assessments are not all based on fraud or misrepresentation, the plaintiff must rely for those years on the waivers filed in this Court under s. 46(4)(a)(ii) of the Act. Moreover, he says, the assessments for some years indicate

défenderesse ne peut, dit-il, avoir une responsabilité plus grande ici parce qu'elle n'a fait, dans la convention, que prendre à charge les dettes qu'elle aurait été obligée de payer si elle s'était conformée aux exigences de la vente en bloc. Il soumet de plus que la Couronne n'est pas obligée de se prévaloir de la stipulation de la convention mais si elle s'en prévaut, il lui faut la prendre avec les droits qui existaient au moment de la convention et à ce moment, ajoute-t-il, il n'y avait aucune réclamation pour impôt. La stipulation ici est trop vague, prétend-il, et au moment de la convention, il n'y avait aucun montant dû à la Couronne. Si le ministre du Revenu n'avait pas, dit-il, exercé son droit de cotisation contre la mise en cause, il n'aurait eu aucun droit de réclamer le montant ainsi établi contre la défenderesse. Son seul recours, selon le procureur de la défenderesse, serait de poursuivre la mise en cause car la Couronne ne s'appuie, pour soutenir sa réclamation contre la défenderesse, que sur une cause d'action qui n'a pris naissance qu'après la convention.

Les droits d'une tierce partie, comme la défenderesse ne sont pas les mêmes que ceux d'un contribuable, poursuit le procureur de la défenderesse, car la cotisation d'un contribuable remonte, dit-il, à la date où le revenu est reçu et établi par recotisation, mais pour la tierce partie, les droits que l'on peut exercer contre elle peuvent fort bien n'être que ceux qui existaient au moment de la passation de la convention.

Le procureur de la défenderesse soumet aussi qu'une convention ne doit pas être interprétée de façon à englober l'obligation à payer des montants dus par suite de fraude ou d'une présentation erronée et d'ailleurs, ajoute-t-il, même si elle était à cet effet, il est contraire à l'ordre public qu'une telle clause soit maintenue. Il soumet de plus que les renonciations signées par Simard-Beaudry Inc. pour la mise en cause pour les années 1961 et 1962 ne sont pas valides parce qu'elles ne furent pas signées par le contribuable et que comme le procureur de la Couronne a déclaré que les cotisations ne sont pas toutes basées sur la fraude ou présentation erronée, la demanderesse doit s'en remettre pour ces années aux renonciations produites

that there are penalties to be paid, and if such is the case the Minister must rely for those years on fraud or misrepresentation, as penalties may be imposed only under s. 56(1) and (2) of the Act, which deals with tax evasion or statements or omissions in a return. It cannot be taken for granted, he states, that Simard-Beaudry Inc. assumed such a liability under the agreement concluded between it and the mise en cause, and the agreement should contain more explicit language in order to lead to such a conclusion. Indeed, pursues counsel for the defendant, if Simard-Beaudry Inc. cannot be held responsible for the fraud and penalties of Simard & Frères Cie Ltée, the Crown cannot claim from defendant the amounts owing as a result of said fraud and penalties.

Finally, in the submission of counsel for the defendant, it would be inconceivable to hold that, by the agreement, defendant had undertaken to accept liability for the assessments and re-assessments which might or might not be issued in respect of the vendor without having any right to control such assessment.

It seems to me, firstly, that since the decision of the Supreme Court in *Proulx et al. v. Leblanc et al.* [1969] S.C.R. 765, it must be accepted that an agreement in which an individual undertakes to pay another's debt is a genuine stipulation for the benefit of third persons, even if this stipulation in such a case is made by means of an imperfect delegation of payment, under Art. 1173 of the Civil Code.

It is also interesting to note that in the case of a stipulation for the benefit of third persons a right over the new debtor is vested in the creditor at the moment the agreement between the stipulator and the promisor is made, because the acceptance he must then supply does not create it: [TRANSLATION] "for him, such acceptance is simply adherence to the transaction already completed and a means of ensuring its irrevocability". See *Planiol et Ripert*, Vol. VII, 2nd Ed., Esmein, p. 682, n. 1279. As for delega-

dans cette Cour en vertu de l'art. 46(4)a)(ii) de la Loi. Les cotisations pour certaines années, d'autre part, indiquent, dit-il, qu'il y a des pénalités à payer et si c'est le cas, il faut que le Ministre s'appuie, quant à ces années, sur une fraude ou présentation erronée pour les soutenir, car une pénalité ne peut être imposée qu'en vertu de l'art. 56(1) et (2) de la Loi qui traite d'évasion fiscale ou d'énoncés ou omissions dans une déclaration. L'on ne peut, dit-il, présumer que Simard-Beaudry Inc. ait assumé une telle responsabilité en vertu de la convention intervenue entre elle et la mise en cause et il faudrait des mots plus explicites que ceux que l'on retrouve dans la convention pour en venir à cette conclusion. Si, en effet, poursuit le procureur de la défenderesse, Simard-Beaudry Inc. ne peut être tenue responsable pour la fraude et les pénalités de Simard & Frères Cie Ltée, la Couronne ne peut réclamer de la défenderesse les montants qui sont dus par suite de cette fraude et de ces pénalités.

Enfin, dit le procureur de la défenderesse, il serait inconcevable de déclarer que par la convention, la défenderesse se serait engagée à accepter la responsabilité des cotisations et recotisations qui pourraient ou ne pourraient pas être émises à l'égard de son vendeur sans avoir le droit de contrôler cette cotisation.

Il me paraît d'abord, depuis la décision de la Cour suprême dans *Proulx et al. c. Leblanc et al.* [1969] R.C.S. 765, que l'on doit accepter que la convention par laquelle une personne s'engage à payer la dette d'une autre est une véritable stipulation pour autrui même si cette stipulation dans un tel cas se fait par le truchement d'une délégation imparfaite de paiement, selon l'Art. 1173 C. C.

Il est aussi intéressant de noter que dans le cas d'une stipulation pour autrui le créancier se trouve investi d'un droit vis-à-vis de son nouveau débiteur dès l'instant de l'accord entre le stipulant et le promettant car l'acceptation qu'il doit fournir ensuite ne le crée pas «elle n'est de sa part que l'adhésion à l'opération déjà effectuée et le moyen d'assurer son irrévocabilité». Cf. *Planiol et Ripert*, T. VII, 2<sup>e</sup> édition, par Esmein, p. 682, n. 1279. Quant à la délégation, ce sera seulement lorsque le créancier a consenti à l'opération que son droit existera.

tion, it is only when the creditor has consented to the transaction that his right exists.

It was in fact held by Pigeon J. in the above-mentioned case that when the seller of an immovable stipulates that a part of the price shall be payable to a third party, who may or may not already be a privileged creditor or mortgagee on the immovable sold, he makes this stipulation a condition of the deed to the benefit of a third party, who is free to accept. His acceptance is generally inferred from the fact that he receives payments from the new debtor without protest. The effect of this acceptance by the new debtor, however, is not to release the original debtor, because here the delegation does not result in novation unless it is clear that the creditor intended to discharge the debtor making the delegation. Indeed, novation is never presumed, and it would be unlikely for the creditor to release the original debtor since he would have no interest in doing so. This, in my view, disposes of defendant's first argument that this is not a stipulation for the benefit of third persons.

As to his second argument, namely that the debt arising from re-assessment of the taxpayer dates only from the time that the taxpayer is assessed, and that it did not, accordingly, exist at the time the agreement was made, it seems to me that the answer to this is that the general scheme of the *Income Tax Act* indicates that the taxpayer's debt is created by his taxable income, not by an assessment or re-assessment. In fact, the taxpayer's liability results from the Act and not from the assessment. In principle, the debt comes into existence the moment the income is earned, and even if the assessment is made one or more years after the taxable income is earned, the debt is supposed to originate at that point. Here the re-assessments issued on August 14, 1969, for income earned in previous years seem to me to be at most a confirmation or acknowledgment of the amounts owing for these earlier years. Indeed, in my opinion, the assessment does not create the debt, but is at most a confirmation of its existence. It also seems to me that the Court must assume that Simard & Frères Cie Ltée owes the amounts for which it was assessed, since these amounts have not been challenged

Il fut en effet décidé dans la cause précitée par le juge Pigeon que lorsque le vendeur d'un immeuble stipule qu'une partie du prix sera payable à un tiers, qui peut ou non être déjà créancier privilégié ou hypothécaire de l'immeuble vendu, il fait de cette stipulation une condition de l'acte au profit d'un tiers qui est libre d'accepter. Son acceptation s'infère généralement du fait qu'il reçoit les paiements du nouveau débiteur sans protester. Cette acceptation, cependant, du nouveau débiteur, n'a pas pour effet de libérer le débiteur originaire, car la délégation ici n'opère pas novation à moins qu'il ne soit évident que le créancier entend décharger le débiteur qui fait la délégation. La novation, en effet, ne se présume pas et il serait invraisemblable que le créancier libère le débiteur originaire puisqu'il n'a aucun intérêt à le faire. Ceci, il me semble, dispose du premier argument de la défenderesse qu'il ne s'agit pas ici d'une stipulation pour autrui.

Quant à son deuxième argument, à savoir que la dette provenant de la nouvelle cotisation du contribuable ne date que du moment où le contribuable est cotisé et que, par conséquent, elle n'existait pas au moment de la convention, la réponse, il me semble, me paraît être que l'économie générale de la *Loi de l'impôt sur le revenu* veut que ce soit le revenu imposable qui crée la dette du contribuable et non pas la cotisation ou une nouvelle cotisation. La responsabilité d'un contribuable, en effet, provient de la Loi et non de la cotisation. En effet, en principe, la dette existe dès le moment où le revenu est gagné et même si la cotisation survient une ou plusieurs années après que le revenu imposable est gagné, la dette est censée avoir pris naissance à ce moment. Les nouvelles cotisations émises ici, en date du 14 août 1969, pour un revenu gagné dans des années antérieures, me paraissent être, tout au plus, qu'une confirmation ou constatation des montants dus pour ces années antérieures. La cotisation, en effet, à mon sens, ne crée pas la dette mais ne fait, tout au plus, qu'en affirmer son existence. Il me paraît d'autre part que la Cour doit prendre pour acquis que Simard & Frères Cie Ltée doit les montants



by the taxpayer, nor, moreover, by the defendant in this action, who could, however, have done so, since copies of the re-assessments in respect of the mise en cause were supplied to defendant the same day as they were delivered to the mise en cause. The amounts so assessed, which were not challenged, are thus debts owed by the taxpayer as from the end of each of the years in question.

Defendant maintains that it can only be held responsible under the agreement for debts which existed when the latter was signed. The amounts claimed under the re-assessments were in fact due at that time, since, as we have just seen, these amounts became debts at the end of each of the years in question, though the defendant may actually have been unaware of them when the agreement was made. Further, the language of the agreement does not distinguish between apparent debts and concealed debts. Indeed, if reference is made to the terms of this agreement, we see that it concerned the sale of a universality of rights, including the assets and the liabilities, the latter being necessarily linked up with the former. An appendix to the agreement includes a list of the tangible and intangible property sold by Simard & Frères Cie Ltée, including the rights which the latter might have in an entire series of contracts enumerated in Part B of Appendix A to the agreement. This Appendix contains a valuation of the property sold, but does not mention the value of the rights transferred under each of the contracts listed in paragraph B of the Appendix. It can be seen from reading this agreement that the mise en cause intended to close down its operations and business and that all that remained was to liquidate. In fact, the secretary of Simard & Frères Cie Ltée, in a letter dated November 17, 1969, addressed to the Department of Justice, stated that the company was defunct as soon as its assets were sold, and that subsequently its officers and administrators had only to give the necessary instructions to dissolve it. Under articles 1, 2(a) and 7 of the agreement, defendant intended to purchase only the property in Appendix A, but it appears that for all practical purposes it also intended to continue under its own name the business of Simard & Frères Cie

pour lesquels elle a été cotisée puisqu'ils n'ont pas été contestés par le contribuable ni, d'ailleurs, par la défenderesse dans la présente action qui aurait, cependant, pu le faire puisque des copies des nouvelles cotisations de la mise en cause furent remises à la défenderesse le jour même où elles furent remises à la mise en cause. Ces montants ainsi cotisés, et non contestés, sont donc des dettes dues par le contribuable à compter de la fin de chacune des années en cause.

La défenderesse soutient qu'elle ne peut être tenue responsable en vertu de la convention que des dettes existantes au moment où elle s'est engagée. Les montants réclamés en vertu des nouvelles cotisations étaient bien dus à ce moment puisque, comme nous venons de le voir, ces montants deviennent des dettes à compter de la fin de chacune des années en cause bien que la défenderesse ait bien pu les ignorer à la date de la convention. De plus, les termes de la convention ne distinguent pas entre les dettes apparentes ou non apparentes. En effet, si on se reporte aux termes de cette convention, l'on voit qu'il s'est agi de la vente d'une universalité de droits, en effet, d'un ensemble qui comprend l'actif et le passif dont l'un est nécessairement lié à l'autre. L'annexe de la convention comprend une nomenclature des biens corporels et incorporels vendus par Simard & Frères Cie Ltée, y compris les droits que cette dernière pouvait avoir dans toute une série de contrats énoncés à la partie B de l'annexe A de la convention. Cette annexe comprend une évaluation des biens vendus, mais ne mentionne pas la valeur des droits transmis pour chacun des contrats énumérés à l'alinéa B de l'annexe. A la lecture de cette convention l'on voit que la mise en cause entendait mettre fin à ses opérations, à son commerce et qu'il ne restait plus qu'à la liquider. Le secrétaire de Simard & Frères Cie Ltée, dans une lettre en date du 17 novembre 1969, adressée au ministre de la Justice, déclarait en effet qu'à partir du moment où les actifs de la compagnie furent vendus, cette dernière était défunte et que par la suite ses officiers et administrateurs n'ont fait que donner les instructions nécessaires pour la dissoudre. Selon les articles 1, 2(a) et 7 de la convention, la défenderesse n'avait en vue d'acheter que les biens de l'annexe A mais à toute

Ltée without carrying out a merger between the two companies. To attain this end, therefore, Simard-Beaudry Inc. not only took over all the debts of the mise en cause, but, as it states in the agreement, undertook to fulfil any other obligations which might devolve on Simard & Frères Cie Ltée. The legal effect of such an agreement, namely the sale of an accumulation of property with an undertaking by the purchaser to discharge the vendor's obligations, even if this included those resulting from misrepresentation or tax fraud, does not seem to me to be in any way contrary to public policy or in derogation of the Act.

Defendant's argument that the waivers signed by it for the mise en cause for 1961 and 1962—as regards which it claims that there were no misrepresentations or fraud and where, as a result, the *prima facie* presumption of validity of the assessments would not apply—are not valid because they were not signed by the taxpayer cannot be raised here. Defendant held itself out as the agent, or apparent agent, of the mise en cause, and plaintiff, relying on these waivers, subsequently allowed the four years specified in s. 46(4) to elapse with respect to the years in question. In the circumstances plaintiff is in no position to plead the invalidity of these waivers. Moreover, I do not think it is too surprising that the waivers were signed by the purchaser of the rights and property of the vendor, since the purchaser, in which some of the persons having an interest also had interests in the mise en cause, is the very same company which continued the vendor's operations and must have collected the profits therefrom.

Defendant seeks to rely on the provisions governing bulk sales in support of its position. I fail to see how these provisions can be of assistance to the defendant. In the first place, it has often been held that Arts. 1569 *et seq.* of the Civil Code (Bulk Sales) do not apply to the outright sale of a business for which the purchaser undertakes to pay the debts, and the provisions of these articles cannot be adapted to the case of a sale of the assets on condition

fin pratique, il semble bien qu'elle entendait aussi continuer sous son propre nom les affaires de Simard & Frères Cie Ltée sans qu'il s'opère une fusion entre les deux compagnies. Pour atteindre ce but, Simard-Beaudry Inc. mit donc à sa charge non seulement toutes les dettes de la mise en cause, mais s'engageait, comme elle le déclare dans la convention, à accomplir les autres obligations qui pourraient incomber à Simard & Frères Cie Ltée. La portée juridique d'une telle convention, soit la vente d'un ensemble de biens avec engagement par l'acquéreur d'acquitter les obligations du vendeur, même si l'on y inclut celles qui découlent d'une fausse représentation ou d'une fraude fiscale, ne me paraît aucunement aller à l'encontre de l'ordre public ou déroger à la Loi.

L'argument de la défenderesse que les renonciations signées par elle pour la mise en cause pour les années 1961 et 1962, pour lesquelles elle prétend qu'il n'y a pas eu représentations erronées ou fraude et où, par conséquent, la présomption *prima facie* de validité des cotisations ne jouerait pas, ne valent pas parce que non signées par le contribuable, ne peut être soulevé ici. Elle s'est en effet présentée comme l'agent de la mise en cause ou son mandataire apparent et la demanderesse, fort de ces renonciations, a, par la suite, laissé écouler les quatre ans prévus à l'art. 46(4) pour les années en cause. La demanderesse serait bien mal venue d'invoquer, dans ces circonstances, l'invalidité de ces renonciations. D'ailleurs, il ne me paraît pas qu'il soit trop surprenant que ces renonciations aient été signées par l'acheteur des biens et droits du vendeur puisque cet acheteur, dont certains de ses intéressés avaient des intérêts dans la mise en cause, est celui-là même qui a continué les opérations du vendeur et qui a dû en récolter les profits.

La défenderesse tente de se prévaloir des dispositions de la vente en bloc pour étayer sa position. Je ne vois pas, d'abord, comment la vente en bloc peut aider à la défenderesse. D'abord il fut souvent décidé que les Art. 1569 C. C. et suivants du Code civil (la vente en bloc) ne s'appliquent pas à la vente en bloc d'un fonds de commerce dont l'acheteur se charge de payer les dettes et les dispositions de ces articles ne s'adoptent pas au cas d'une vente de

of assuming the liabilities, as we have here. See *D'amours v. Darveau* [1933] S.C.R. 503 at page 506, and *Mathieu v. Martin* [1922] R.L.N.S. 111. Then, as will be seen below, the terms themselves of clause two of the agreement do not limit creditors to those who were known when the agreement was signed. As we have seen, defendant sought to argue that it intended to commit itself, and in fact did commit itself, only to paying those debts which existed or were known at the date of the agreement. I feel, however, that it is attempting here to introduce a distinction into clause two of the agreement which is not there. In fact, this clause clearly states that defendant (i.e. the purchaser)

... does ...

(a) assume and undertake to pay and discharge *all the debts and obligations of the Vendor of every kind and sort whatsoever including any liability for income and corporation taxes incurred prior to January 1, 1965, except as may arise under section 138A of the Income Tax Act, but excluding the obligations enumerated in Schedule B annexed hereto to form part hereof and which obligations are not assumed by the Purchaser, the Purchaser undertaking to fulfil all contracts, understandings and obligations of every sort and nature of the Vendor (save those relating to the excepted obligations enumerated in Schedule B) and the Purchaser will indemnify and protect the Vendor against all responsibility, proceedings, claims and demands relating thereto.* (The italics are mine.)

This clause seems quite clear, and I feel that apart from the exclusion made for a tax debt falling under s. 138A, namely one which is connected with dividend stripping, defendant voluntarily assumed all the tax liabilities of the mise en cause, without restriction. I do not feel it is even necessary to inquire whether or not Simard-Beaudry Inc. realized the extent of the vendor's tax obligations. The letter of December 14, 1964, from the auditors for the mise en cause (Exhibit P-6), clearly indicates at this date that its tax obligations for 1953 and subsequent years could be augmented, since it states that:

The provincial authorities are in the process of making an examination of the income tax returns for the years from 1953 onward and *the additional taxes, if any, which may result from this examination can not be determined at this date.* (The italics are mine.)

l'actif à charge du passif comme nous avons ici. Cf. *D'amours c. Darveau* [1933] R.C.S. 503 à la page 506, et *Mathieu c. Martin* [1922] R.L.N.S. 111. Et ensuite, comme nous le verrons ci-après, les termes mêmes de la clause 2 de la convention ne restreignent pas les créanciers à ceux qui étaient connus au moment de sa signature. La défenderesse a voulu, comme nous l'avons vu, soutenir qu'elle n'a voulu s'engager et ne s'est en fait engagée à payer que les dettes qui existaient ou qui étaient connues à la date de la convention. Il me paraît cependant qu'elle tente ici d'introduire dans la clause 2 de la convention une distinction qui n'existe pas. En effet, cette clause dit bien que la défenderesse (soit l'acheteur)

... par les présentes ...

[TRADUCTION] a) assume et s'engage à payer et à acquitter *toutes les dettes et obligations du vendeur quelles qu'elles soient y compris toute obligation pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les corporations contractée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1965, exception faite d'une obligation qui naîtrait en vertu de l'article 138A de la Loi, de l'impôt sur le revenu; toutefois il exclut les obligations énumérées à l'annexe B ci-jointe, qui fait partie de la présente convention, obligations que l'acheteur n'assume pas puisqu'il s'engage à remplir tous les contrats, accords et obligations du vendeur quels qu'ils soient (sauf ceux se rapportant aux obligations exclues énumérées à l'annexe B) et l'acheteur indemnise et protège le vendeur de toutes responsabilités, poursuites, réclamations et requêtes s'y rapportant.* (Les italiques sont de moi.)

Cette clause me paraît, en effet, claire et il me semble qu'à part l'exclusion prévue pour une dette fiscale provenant de l'art. 138A, soit celui qui a trait au dépouillement de dividendes, la défenderesse a volontairement assumé tout le passif fiscal sans restriction aucune de la mise en cause. Il ne me paraît pas qu'il soit même nécessaire de se demander si Simard-Beaudry Inc. a connu ou non l'étendue des obligations fiscales de son vendeur. La lettre des auditeurs de la mise en cause, du 14 décembre 1964 (pièce P-6), indique bien qu'à cette date ses obligations fiscales pouvaient s'accroître pour les années 1953 et suivantes puisque l'on y disait que:

[TRADUCTION] Les autorités provinciales sont en train d'examiner les déclarations d'impôt sur le revenu des années 1953 et suivantes et, *pour l'instant, on ne peut déterminer les impôts supplémentaires qui pourraient découler de cet examen.* (Les italiques sont de moi.)

Moreover, having purchased the vendor's rights and assets, it was only normal for it to assume its obligations, and if necessary indemnify it and even protect it from any liability, as it undertook to do in clause two of the agreement.

Accordingly, defendant<sup>2</sup> shall pay the plaintiff the sum of \$1,048,371.39 with interest and costs.

Ayant, d'autre part, acheté les actifs et les droits de son vendeur, il n'était que normal qu'elle, en assume les obligations et qu'au besoin elle l'indemnise et le protège même de toute responsabilité, comme elle s'est engagée à le faire à la clause 2 de la convention.

La défenderesse devra, par conséquent, payer à la demanderesse la somme de \$1,048,-371.39 avec intérêt et les dépenses.

<sup>1</sup> The section which deals with dividend stripping.

<sup>2</sup> 46. (4) The Minister may at any time assess tax, interest or penalties under this Part or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the taxation year, and may

- (a) at any time, if the taxpayer or person filing the return
- (i) has made any misrepresentation or committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or
  - (ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing of a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year,

re-assess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require.

<sup>1</sup> Article traitant du dépouillement de dividendes.

<sup>2</sup> 46. (4) Le Ministre peut, à toute époque, répartir des impôts, intérêts ou pénalités aux termes de la présente Partie, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition, et peut,

- a) à toute époque, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration
- (i) a fait une présentation erronée ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi, ou
  - (ii) a produit auprès du Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans à compter de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition,

procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou répartir des impôts, intérêts ou pénalités aux termes de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent.