

T-1446-83

T-1446-83

**A. W. C. Parsons, Hugh J. Flemming Jr. for themselves and as Executors of the Estate of Hugh John Flemming Sr. (Applicants)**

v.

**Minister of National Revenue (Respondent)**

Trial Division, Cattanach J.—Ottawa, June 28 and August 12, 1983.

*Income tax — Penalties — Application for order quashing assessments and injunction restraining further action thereon — Applicant directors assessed under s. 159 in amount equal to dividend declared without s. 159(2) certificate after nil assessment of company — Subsequent reassessments of company indicating taxes owing — Applicants alleging want of legal authority for assessments — Assessment being calculation of tax payable, fixing both quantum and liability — Assessment administrative — S. 159(2) and (3) penal so must be strictly construed — Interpretation Bulletin having no legal effect and misreading provision — Certificate required and liability therefore attaching only if taxes previously assessed — Definite article “the” in s. 159(3) implying specific unpaid taxes, hence obligation to pay, hence assessment — No assessed taxes when dividend declared so no certificate required — Doubtful that declaration of dividend is “distribution of property” — Whether director controls any property — Board conceivably controlling all corporate assets but subject to shareholders’ control — Assessed taxes not “chargeable against or payable out of” corporate assets as per s. 159(2) — “Director” term of art included in other provisions but not s. 159(2) — “And other like person” unusual draftsmanship — Director not ejusdem generis — Director not required to file return by s. 150 so not referred to in s. 159(1) — Application granted — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 150, 152(1) (rep. and sub. S.C. 1978, c. 5, s. 5), 159(1),(2),(3), 173(1), 222, 248(1) — Federal Court Act, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, ss. 18, 28 — Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, RR. 319, 603.*

*Judicial review — Prerogative writs — Certiorari — Income tax — Application for order quashing assessments and injunction restraining further action thereon — Applicant directors assessed under Income Tax Act (“Act”) s. 159 in amount equal to dividend declared without s. 159(2) certificate after nil*

**A. W. C. Parsons, Hugh J. Flemming fils, pour leur propre compte et à titre d’exécuteurs testamentaires de la succession de Hugh John Flemming père (requérants)**

c.

**Ministre du Revenu national (intimé)**

Division de première instance, juge Cattanach—Ottawa, 28 juin et 12 août 1983.

*Impôt sur le revenu — Pénalités — Requête en ordonnance annulant des cotisations et en injonction interdisant toute autre mesure s’y rapportant — La cotisation d’impôt des administrateurs requérants, établie sous le régime de l’art. 159, s’élève à une somme égale au dividende qu’ils avaient déclaré sans avoir obtenu le certificat prévu à l’art. 159(2) et après que la cotisation de la compagnie eut été établie à zéro — De nouvelles cotisations ont par la suite été établies pour la compagnie, indiquant que des impôts étaient dus — Les requérants font valoir que les cotisations ne sont pas autorisées par la loi — La cotisation consiste à calculer l’impôt payable, à fixer le montant et à déterminer l’assujettissement à l’impôt — La cotisation constitue un acte administratif — L’art. 159(2) et (3) est de nature pénale et doit s’interpréter restrictivement — Un bulletin d’interprétation n’a aucun effet juridique et il s’agit en l’espèce d’une interprétation erronée — Le certificat n’est requis et, par conséquent, l’assujettissement à l’impôt afférent n’existe que si l’impôt a précédemment été établi — L’article défini «the» employé dans la version anglaise de l’art. 159(3) précise l’impôt non payé, implique donc obligation de payer et cotisation — Aucun impôt n’ayant été établi au moment de la déclaration du dividende, aucun certificat n’était requis — Il est douteux que la déclaration du dividende constitue «une répartition de biens» — Un administrateur contrôle-t-il des biens? — Il se peut qu’un conseil d’administration contrôle tous les actifs de la compagnie, sous réserve du droit de regard des actionnaires — Les impôts cotisés ne sont pas «imputables ou payables» sur les biens de la société comme le prévoit l’art. 159(2) — Le terme «administrateur de compagnie» est un terme technique; il est utilisé dans d’autres dispositions, mais il n’est pas mentionné à l’art. 159(2) — L’emploi de l’expression «and other like person» dans la version anglaise est une façon inhabituelle de rédiger un texte de loi — Un administrateur de compagnie n’est pas «autre personne semblable» — Un administrateur de compagnie n’est pas tenu de produire une déclaration en vertu de l’art. 150; il n’est donc pas mentionné à l’art. 159(1) — Requête accueillie — Loi de l’impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 150, 152(1) (abrogé et remplacé par S.C. 1978, chap. 5, art. 5), 159(1),(2),(3), 173(1), 222, 248(1) — Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10, art. 18, 28 — Règles de la Cour fédérale, C.R.C., chap. 663, Règles 319, 603.*

*Contrôle judiciaire — Brefs de prérogative — Certiorari — Impôt sur le revenu — Requête en ordonnance annulant des cotisations et en injonction interdisant toute autre mesure s’y rapportant — La cotisation d’impôt des administrateurs requérants, établie sous le régime de l’art. 159 de la Loi de*

*assessment of company — Subsequent reassessments of company indicating taxes owing — Applicants alleging want of legal authority for assessments — Assessment reviewable under Federal Court Act s. 18 since administrative — Minister being s. 18 "board" when purporting to exercise powers under Act — Methods provided by Act for challenging assessment not activating private provision being s. 29 of Federal Court Act — Applicability of s. 29 dependant upon nature of appeal — S. 18 jurisdiction including several appealable matters — Taxpayer's objection and Minister's reconsideration under Act s. 165 part of assessment process not true appeal — Appeals to Tax Review Board and Federal Court addressing substance of assessment (quantum and liability) not existence of authority to assess — Whether to refuse application because alternative remedy available or more appropriate — Option of reference to Court under Act s. 173(1) rejected by Minister — Failure to exhaust appeal option traditionally prompting refusal to grant discretionary remedy — Courts reluctant to insist upon appeal when error of law results in improper assumption of authority — Facts herein not disputable so trial unnecessary — Objection and appeal not yielding more adequate remedy, costing extra, and being unnecessarily circuitous way of resolving issue — Time particularly important to applicant in profession since large debt to Crown especially detrimental — Application granted — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 159(1),(2),(3), 165(1),(3)(b), 169, 172(2), 173(1) — Federal Court Act, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, ss. 18, 28, 29 — Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, RR. 319, 603.*

In June 1979, the Minister assessed at nil the taxes owed by North Carleton Land Company Limited ("the Company") in respect of the year 1978. In October 1979, the Company's board of directors met, and declared a dividend in the amount of approximately \$454,000. The meeting was attended by the applicants Parsons and Flemming Jr., and by Flemming Sr., but not by the Company's two other directors. In May 1981, the Minister issued reassessments of the Company's taxes for both 1978 and 1979, showing that a total of about \$718,000 was owed by the Company in respect of the two years. The Company served a notice of objection. The Minister disallowed the objection and confirmed the reassessments. In September 1982, the Company appealed both reassessments to the Tax Review Board.

*l'impôt sur le revenu («la Loi»), s'élève à une somme égale au dividende qu'ils avaient déclaré sans avoir obtenu le certificat prévu à l'art. 159(2) et après que la cotisation de la compagnie eut été établie à zéro — De nouvelles cotisations ont par la suite été établies pour la compagnie, indiquant que des impôts a étaient dus — Les requérants font valoir que les cotisations ne sont pas autorisées par la loi — Étant un acte administratif, la cotisation peut faire l'objet d'un examen sous le régime de l'art. 18 de la Loi sur la Cour fédérale — Le Ministre est assimilable à un «office» visé à l'art. 18 lorsqu'il prétend exercer les pouvoirs conférés par la Loi — Les méthodes b prévues par la Loi pour contester une cotisation ne font pas entrer en jeu la disposition privative qu'est l'art. 29 de la Loi sur la Cour fédérale — L'applicabilité de l'art. 29 dépend de la nature de l'appel — La compétence conférée par l'art. 18 inclut plusieurs questions qui sont susceptibles d'appel — L'opposition du contribuable et le réexamen fait par le Ministre sous l'empire de l'art. 165 de la Loi font partie intégrante c du processus d'établissement de la cotisation et ne constituent pas un appel proprement dit — Les appels devant la Commission de révision de l'impôt et devant la Cour fédérale portent sur le fond de la cotisation (le montant et l'assujettissement à l'impôt) et non sur l'existence du pouvoir d'établir des cotisations d — Y-a-t-il lieu de rejeter la requête parce qu'un autre recours est possible ou est plus approprié? — Le Ministre a rejeté l'option de déferer l'affaire à la Cour en vertu de l'art. 173(1) de la Loi — L'omission d'épuiser les moyens d'appel constitue un motif habituellement invoqué pour justifier le refus de faire droit à des recours discrétionnaires — Les e tribunaux sont réticents à insister sur l'appel prévu par la loi lorsqu'un organisme s'est illégitimement attribué un pouvoir par suite d'une erreur de droit — Les faits de l'espèce n'étant pas discutables, une instruction n'est donc pas nécessaire — L'opposition et l'appel ne sont pas un recours plus adéquat, entraînent des frais supplémentaires et constituent une façon f indirecte non nécessaire de résoudre le litige — Le temps est un élément particulièrement important pour un requérant qui exerce une profession, puisque le fait de devoir à la Couronne une somme importante est particulièrement préjudiciable à la profession de ce requérant — Requête accueillie — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. g 159(1),(2),(3), 165(1),(3)(b), 169, 172(2), 173(1) — Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10, art. 18, 28, 29 — Règles de la Cour fédérale, C.R.C., chap. 663, Règles 319, 603.*

En juin 1979, le Ministre a établi la cotisation de North Carleton Land Company Limited («la compagnie») en indiquant «néant» comme l'impôt payable pour l'année 1978. En octobre 1979, le conseil d'administration de la compagnie s'est réuni et a déclaré un dividende d'environ 454 000 \$. Les requérants Parsons et Flemming fils, ainsi que Flemming père, ont assisté à la réunion, mais les deux autres administrateurs de la compagnie étaient absents. En mai 1981, le Ministre a établi de nouvelles cotisations de la compagnie pour les années 1978 et 1979, indiquant que, relativement à ces deux années, la compagnie devait, à titre d'impôts, un total d'environ 718 000 \$. La compagnie a signifié un avis d'opposition. Le Ministre a rejeté l'opposition et il a confirmé les nouvelles cotisations. En septembre 1982, la compagnie a interjeté appel, devant la Commission de révision de l'impôt, de ces deux nouvelles cotisations.

In February 1983, the Minister issued a notice of assessment to each of Parsons, Flemming Jr. and the estate of Flemming Sr. Each assessment was in the amount of the aforementioned dividend. The theory behind these assessments was that, by declaring a dividend without first obtaining a ministerial certificate under subsection 159(2) of the *Income Tax Act*—i.e., a certificate attesting to the payment of the Company's taxes—the three directors had incurred personal liability for those taxes by virtue of subsection 159(3). (The amount of the assessments was consistent with the departmental position stated in Bulletin IT-368: namely, that personal liability under subsection 159(3) was limited to the value of the property distributed.)

The applicants took the view that these latter three assessments were made without legal authorization, and so void. They proposed that the resolution of the dispute thus established be expedited, by referring a question to the Federal Court under subsection 173(1); however, this suggestion was rejected by the Minister. The applicants then applied for an order quashing the three assessments, and for an injunction restraining the Minister from taking further action upon them.

*Held*, the application is granted.

The act of assessing is the act of calculating the tax payable by the taxpayer. It fixes both the quantum of tax payable, and the taxpayer's liability therefor. It is an administrative act, and as such, it is outside the ambit of section 28 of the *Federal Court Act*, and is reviewable under section 18 instead. Furthermore, in exercising or purporting to exercise powers conferred by the *Income Tax Act*, the Minister constitutes a federal "board" within the meaning of section 18. Also, the particular kinds of relief sought by the applicants herein—*certiorari* and an injunction—are ones which the Trial Division is empowered by section 18 to grant.

Nonetheless, in light of the procedures for questioning an assessment afforded by the *Income Tax Act*, the Minister maintains that the present application is barred by section 29 of the *Federal Court Act*. Section 29 consists in a privative provision, which proscribes judicial review of a board's decision to the extent that the particular decision is subject to appeal under the express terms of a federal statute. Now, in any given case, the applicability of the section is dependant upon the nature of the appeal provided by the particular Act involved. Moreover, there are many instances in which the Court's section 18 jurisdiction extends to matters that are subject to appeal. Thus, the question to be decided is whether the methods of challenging an assessment available under the *Income Tax Act* are so constituted as to call the section 29 proscription into play against an application of the kind presently before the Court.

One of those methods is the section 165 procedure, according to which the taxpayer serves a notice of objection and the Minister is required thereupon to reconsider the assessment. This procedure, though, is not an appeal at all. It is simply part and parcel of the assessment process itself. Elsewhere, the Act does make provision for true appeals: to the Tax Review Board, under section 169; and to the Federal Court, under subsection 172(2). However, the appeals thus permitted are addressed

En février 1983, le Ministre a envoyé un avis de cotisation à Parsons, à Flemming fils et à la succession de Flemming père. Chaque cotisation s'élevait au montant du dividende susmentionné. Ces cotisations reposaient sur l'idée que, en déclarant un dividende sans avoir obtenu au préalable un certificat ministériel prévu au paragraphe 159(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, c.-à-d. un certificat attestant le paiement des impôts dus par la compagnie, les trois administrateurs s'étaient rendus personnellement responsables de ces impôts et ce, en application du paragraphe 159(3). (Le montant des cotisations a été fixé conformément à la position adoptée par le Ministère dans le bulletin IT-368, savoir que la responsabilité personnelle prévue au paragraphe 159(3) est limitée à la valeur des biens distribués.)

Les requérants ont prétendu que ces trois dernières cotisations n'étaient pas autorisées par la loi et étaient donc nulles. Ils ont suggéré de faire trancher promptement le litige établi en saisissant, en vertu du paragraphe 173(1), la Cour fédérale d'une question; le Ministre a toutefois rejeté cette proposition. Les requérants ont alors sollicité une ordonnance annulant les trois cotisations et une injonction interdisant au Ministre de prendre toute autre mesure à leur égard.

*d Jugement*: la requête est accueillie.

Établir une cotisation revient à calculer l'impôt payable par le contribuable. La cotisation fixe le montant de l'impôt payable et détermine donc l'assujettissement du contribuable à l'impôt. Il s'agit d'un acte administratif et, en tant que tel, elle ne relève pas de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*; elle est plutôt susceptible d'un examen sous le régime de l'article 18. De plus, en exerçant et en prétendant exercer les pouvoirs qui lui sont conférés par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le Ministre est assimilable à un «office», au sens de l'article 18. De même, en vertu de l'article 18, la Division de première instance a compétence pour accorder un bref de *certiorari* et une injonction, les redressements demandés par les requérants en l'espèce.

Néanmoins, à la lumière des procédures de contestation d'une cotisation prévues par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le Ministre soutient que l'article 29 fait obstacle au dépôt de la présente requête. L'article 29 comporte une disposition privative, qui interdit le contrôle judiciaire d'une décision d'un office dans la mesure où cette décision particulière est sujette à appel en vertu des dispositions expresses d'une loi fédérale. Or, l'applicabilité de cet article dans un cas particulier dépend donc de la nature de l'appel prévu par la Loi en question. Qui plus est, dans nombre de cas, la compétence conférée à la Cour par l'article 18 s'étend aux questions qui sont susceptibles d'appel. En conséquence, la question à trancher est de savoir si les méthodes de contestation d'une cotisation prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont telles qu'elles font entrer en jeu l'interdiction prévue à l'article 29 à l'égard d'une requête du genre de celle dont la Cour est actuellement saisie.

L'une de ces méthodes réside dans la procédure prévue à l'article 165, selon laquelle le contribuable produit un avis d'opposition et le Ministre est tenu par la suite de réexaminer la cotisation. Toutefois, il ne s'agit pas du tout d'un appel. Cette procédure fait simplement partie du processus d'établissement de la cotisation lui-même. La Loi prévoit, à d'autres articles, des appels proprement dits, savoir l'appel devant la Commission de révision de l'impôt sous le régime de l'article 169 et l'appel

only to the substance of an assessment—that is, to the issues of quantum and liability. Those are issues very different from that of the existence of legal authority for making the assessment; and since it is the latter issue which the applicants wish to raise, their application is not blocked by the presence of the *Income Tax Act's* appeal provisions or by any activation of section 29 resulting therefrom.

Should the Court nonetheless reject the application without considering its merits, either on the ground that another remedy is available, or because an available alternative is more appropriate? In the first instance, the applicants herein did have open to them two routes other than the one for which they have opted. One of these, however, was to agree with the Minister to submit a question of law to the Court—a course which the applicants did indeed attempt to pursue, but which was foreclosed by the Minister's refusal to participate. The applicants had the further option of lodging a notice of objection and, if necessary, following that step with an appeal to the Board or the Federal Court (or both in turn); and it is true that an applicant's failure to exhaust an alternative remedy of appeal, where available, is traditionally a reason for the Court's declining to grant discretionary remedies. However, the question which these applicants want resolved is whether the Minister committed an error of law and accordingly engaged in a wrongful assumption of authority; and when an error of law has resulted in an improper assumption of authority, the courts have shown a marked reluctance to compel resort to statutory appeal procedures, treating as irrelevant an applicant's failure to resort to that option. In the case at bar, none of the facts underlying the three assessments is susceptible of dispute, so there is no need for a full trial, which is what an appeal to the Federal Court would entail. Furthermore, proceeding by way of objection and appeal would not secure for the applicants a remedy more adequate than the relief currently sought. To adopt that alternative procedure would be to take an unnecessarily circuitous route to the resolution of the key issue, which would arise only incidentally. In contrast, the present procedure goes directly to the heart of the matter. It is also less costly and more expeditious than the alternative. Time is of particular significance to the one applicant who is a professional: in an occupation of a professional nature, it is especially detrimental to be indebted to the Crown in an amount as substantial as that stated in these assessments. With regard to this circumstance, the Court may properly take account of the fact that justice delayed is justice denied. Thus, on several grounds, the Court should proceed to consider whether section 159 did give the Minister authority to make the impugned assessments.

Subsections 159(2) and (3) are essentially penal in nature. They must therefore be construed strictly, and the person whom the Minister seeks to penalize must be brought within their precise terms. It is stated in the Department's Bulletin that under subsection 159(3), an individual may be held liable for taxes "whether or not assessed prior to the distribution of property". An Interpretation Bulletin, though, has no legal

devant la Cour fédérale sous l'empire du paragraphe 172(2). Toutefois, les appels ainsi autorisés ne portent que sur le fond d'une cotisation, c'est-à-dire sur les questions du montant et de l'assujettissement à l'impôt. Il s'agit là de questions très différentes de celle de l'existence du pouvoir légal d'établir la cotisation; et puisque c'est cette dernière question que les requérants désirent soulever, ni l'existence des dispositions d'appel de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ni l'entrée en jeu de l'article 29 qui en découle ne font obstacle à leur requête.

La Cour devrait-elle néanmoins rejeter la requête sans en examiner le fond soit pour le motif qu'un autre recours est possible, soit parce qu'un recours subsidiaire est plus approprié? En premier lieu, les requérants à l'instance disposaient effectivement de deux recours à l'exception de celui pour lequel ils ont opté. L'un de ces recours consistait néanmoins à s'entendre avec le Ministre pour faire trancher une question de droit par la Cour, c'est ce que les requérants ont effectivement tenté de faire; néanmoins, le Ministre n'a pas souscrit à cette initiative. Les requérants avaient un autre choix, celui de déposer un avis d'opposition et, le cas échéant, de poursuivre cette étape jusqu'à la formation d'un appel devant la Commission ou devant la Cour fédérale (ou devant les deux successivement); et il est vrai que l'omission d'un requérant d'épuiser les moyens d'appel subsidiaires, lorsqu'ils existent, constitue un motif habituellement invoqué pour justifier le refus par la Cour de faire droit à des recours discrétionnaires. Toutefois, la question que les requérants désirent faire trancher est de savoir si le Ministre a commis une erreur de droit et, par conséquent, s'est illégalement attribué un pouvoir; et lorsqu'un organisme s'est illégalement attribué un pouvoir par suite d'une erreur de droit, les tribunaux se sont montrés réticents à obliger les intéressés à recourir aux procédures d'appel prévues par la loi, considérant comme sans conséquence l'omission par un requérant de recourir à cette option. En l'espèce, aucun des faits sur lesquels reposent les trois cotisations n'est susceptible de contestation; il n'y a donc pas lieu à une instruction en bonne et due forme, ce qu'entraînerait un appel devant la Cour fédérale. De plus, procéder par voie d'opposition et d'appel ne garantirait pas aux requérants un recours plus adéquat que celui sollicité ici. Adopter cette procédure subsidiaire viendrait à emprunter une voie détournée, inutile pour trancher la question principale, qui ne serait examinée que d'une façon incidente. Par contre, la présente procédure va directement au cœur du problème. Elle est également moins coûteuse et plus expéditive que l'autre solution. Le temps est un élément particulièrement important pour l'un des requérants qui exerce une profession: le fait de devoir à la Couronne une somme aussi importante que celle mentionnée dans ces cotisations est particulièrement préjudiciable à un emploi de nature professionnelle. En raison de cela, la Cour peut à juste titre tenir compte du fait que les lenteurs de la justice constituent un déni de justice. Ainsi donc, pour plusieurs motifs, la Cour devrait procéder à l'examen de la question de savoir si le Ministre tenait de l'article 159 le pouvoir d'établir les cotisations contestées.

Les paragraphes 159(2) et (3) sont essentiellement de nature pénale. Ils doivent donc être interprétés restrictivement et le Ministre doit prouver que la personne qu'il cherche à pénaliser est directement visée par ces dispositions. Il est dit dans le bulletin du Ministère que, en vertu du paragraphe 159(3), une personne peut être tenue responsable de tous les impôts, «que ces derniers aient été établis ou non avant la répartition des

effect whatsoever. Moreover, the Department's reading does violence to the clear language of subsection 159(2): the individual incurs liability (under subsection (3)) only if he has failed to obtain a certificate where required, and according to subsection (2), a certificate is required only in respect of taxes "that have been assessed". Subsection (3) itself implicitly affirms that the existence of such taxes is a precondition of liability, inasmuch as it speaks of liability "for the unpaid taxes" (emphasis added). Here, the definite article implies the existence of specific unpaid taxes, but these cannot exist unless an obligation to pay has arisen, and for such an obligation to arise there must be an assessment. In the instant case, it follows from the assessment of June 1979 that there were no assessed taxes at the time when the dividend was declared; consequently, no obligation to obtain a certificate flowed from the existence of such taxes.

There are further obstacles to the invocation of section 159 against these applicants. For one thing, subsection 159(2) is concerned only with the situation wherein one of the persons named in the subsection is "distributing any property under his control". It is doubtful that the declaration of a dividend constitutes a "distribution of property", but that point aside, one may ask what property a director has under his control. It might be argued—though again it is doubtful—that all of a company's assets are controlled by the directors as a board, yet even the board's power is subject to the ultimate control which resides with the shareholders.

Secondly, subsection (2) refers to taxes which not only have been assessed but also "are chargeable against or payable out of" the property distributed. In the absence of collection proceedings and a charge resulting therefrom, assessed taxes would not seem to be chargeable against or payable out of the assets of a company.

Another difficulty is that, while the Minister sought to fix the applicants (and the Flemming estate) with liability on the basis of their status as company directors, directors are not a category of persons to which subsection 159(2) applies. "Director" is a term of art, and although it was included elsewhere in the *Income Tax Act*, it is absent from the opening words of this provision. Therefore, if a director were to be brought within the embrace of subsection 159(2), this would have to be done by means of the general words "and other like person", interpreted according to the doctrine of *ejusdem generis*. The use of the word "and" (rather than "or"), and of the singular word "person", constitutes unusual draftsmanship; and it is conceivable that the general words are intended to be linked with, and referable to, the word "executor" alone. In any event, though, the duties and rights of a director are much different from those of each of the persons specifically named. A director is not "like" any of those persons and is thus beyond the grasp even of the general words of subsection (2). Furthermore, he is not one of the persons alluded to in subsection (1), since he is not required by section 150 to file a return.

biens». Toutefois, un bulletin d'interprétation n'a absolument aucun effet juridique. De plus, l'interprétation du Ministère va à l'encontre des termes non équivoques du paragraphe 159(2): une personne n'est responsable (sous le régime du paragraphe (3)) que si elle a omis d'obtenir un certificat lorsque celui-ci est requis et, en vertu du paragraphe (2), un certificat n'est requis qu'à l'égard des impôts «qui ont été fixés». Le paragraphe (3) lui-même affirme implicitement que l'existence de ces impôts est une condition nécessaire de la responsabilité, dans la mesure où il parle de responsabilité à l'égard «des impôts non payés» («*the unpaid taxes*») (soulignement ajouté). Ici, l'article définit *b* «*the*» implique l'existence d'impôts précis non payés. Mais ceux-ci ne sauraient exister sans une obligation préalable d'acquiescer ces impôts, obligation qui découle nécessairement d'une cotisation. Dans le présent cas, il découle de la cotisation de juin 1979 qu'aucun impôt n'avait été fixé à l'époque de la déclaration du dividende; par conséquent, aucune obligation *c* d'obtenir un certificat n'a découlé de l'existence de ces impôts.

Il existe d'autres obstacles au recours à l'article 159 à l'encontre des requérants à l'instance. D'une part, le paragraphe 159(2) n'a trait qu'au cas où une des personnes y nommées procède à la «répartition de tous biens placés sous son contrôle». *d* On ne sait pas si la déclaration d'un dividende constitue une «répartition de biens», mais ce point mis à part, on peut se demander quels biens un administrateur peut avoir sous son contrôle. Toutefois, on pourrait faire valoir encore—mais cela est douteux—que tous les actifs de la compagnie sont sous le contrôle du conseil d'administration, car même le pouvoir du conseil est soumis au droit de regard ultime des actionnaires.

*e* D'autre part, le paragraphe (2) fait état d'impôts qui non seulement ont été fixés, mais qui sont aussi «imputables ou payables» sur les biens distribués. En l'absence de procédures de recouvrement qui entraînent une charge, les impôts fixés ne sembleraient pas imputables ni payables sur les actifs d'une société.

*f* Une autre difficulté réside dans le fait que bien que le Ministre ait cherché à tenir pour responsables les requérants (et la succession Flemming) en leur qualité d'administrateurs de compagnie, les administrateurs de compagnie ne constituent pas une catégorie de personnes à laquelle le paragraphe 159(2) *g* s'applique. Le terme «administrateur de compagnie» est un terme technique, et bien qu'il ait été utilisé dans d'autres dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il n'est pas inclus dans les termes introductifs du paragraphe 159(2). Par conséquent, pour qu'un administrateur de compagnie soit visé par le paragraphe 159(2), il faudrait que ce soit en vertu des termes *h* génériques «ou autre personne semblable», en interprétant l'expression selon la doctrine *ejusdem generis*. L'emploi du mot «and» (et) dans la version anglaise (plutôt que du mot «or» (ou)) et du mot «person» (personne) au singulier est une façon inhabituelle de rédiger un texte de loi; et il est possible qu'on ait voulu relier uniquement les termes génériques et le terme *i* «executor» (exécuteur testamentaire). En tout cas, les droits et obligations d'un directeur de compagnie sont très différents de ceux de chacune des personnes particulièrement nommées. Un administrateur de compagnie n'est pas «semblable» à l'une ou l'autre de ces personnes et, par conséquent, n'est pas visé, même par application des termes génériques du paragraphe (2). *j* De plus, il n'appartient pas à la catégorie des personnes à laquelle le paragraphe (1) fait allusion, puisque l'article 150 ne l'oblige pas à produire une déclaration.

For these reasons as well, the applicants were under no obligation to obtain a certificate pursuant to subsection 159(2). The three assessments, premised as they were upon such an obligation, were illegal.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### FOLLOWED:

*Pure Spring Company Limited v. Minister of National Revenue*, [1946] Ex.C.R. 471; [1946] C.T.C. 169; *Martineau v. Matsqui Institution Disciplinary Board*, [1980] 1 S.C.R. 602.

##### REFERRED TO:

*Harelkin v. The University of Regina*, [1979] 2 S.C.R. 561.

##### COUNSEL:

*E. J. Mockler, Q.C.* and *B.A. Crane, Q.C.* for applicants.  
*D. G. Gibson* for respondent.

##### SOLICITORS:

*Mockler, Allen & Dixon*, Fredericton, for applicants.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

CATTANACH J.: By notice of motion pursuant to Rule 603 [*Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663] the applicants move for an order that:

(a) three assessments made by the Deputy Minister of National Revenue and dated February 8, 1983 against each of the applicants herein in the like amount of \$454,425.27 made under subsection 159(3) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63)] consequent upon a purported failure by them to comply with subsection 159(2) of that Act "being the amount of unpaid tax is payable by or in respect of North Carleton Land Company Limited (hereafter referred to as "North Carleton") for the taxation years 1978 and 1979" should be removed into this Court and quashed.

(The statement common to the notices of assessment that \$454,425.27 is the amount of unpaid tax payable by North Carleton is wrong. The taxes ultimately assessed against North Carleton were \$681,321.67 for its 1978 taxation year and \$36,758.72 for its 1979 taxation year, a total for the two years of \$718,080.39 not \$454,425.27 or \$1,363,275.81.)

(b) an injunction restraining the Minister, his agents, servants and employees from taking any further action pursuant to the said assessments or otherwise attempting to enforce or realize the same.

Par ces motifs, les requérants n'étaient nullement assujettis à l'obligation d'obtenir un certificat prévu au paragraphe 159(2). Les trois cotisations, qui reposaient sur une telle obligation, étaient illégales.

#### a JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS SUIVIES:

*Pure Spring Company Limited v. Minister of National Revenue*, [1946] R.C.É 471; [1946] C.T.C. 169; *Martineau c. Le Comité de discipline de l'Institution de Matsqui*, [1980] 1 R.C.S. 602.

#### b

##### DÉCISION CITÉE:

*Harelkin c. L'université de Regina*, [1979] 2 R.C.S. 561.

##### AVOCATS:

#### c

*E. J. Mockler, c.r.* et *B. A. Crane, c.r.*, pour les requérants.  
*D. G. Gibson* pour l'intimé.

#### d

##### PROCUREURS:

*Mockler, Allen & Dixon*, Fredericton, pour les requérants.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

#### e

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par*

#### f

LE JUGE CATTANACH: Par un avis de requête fondé sur la Règle 603 [*Règles de la Cour fédérale*, C.R.C., chap. 663], les requérants visent à obtenir, à l'aide d'une ordonnance:

#### g

[TRADUCTION] a) l'évocation devant la présente Cour et l'annulation des trois cotisations de chacun des requérants en l'espèce établies par le sous-ministre du Revenu national en date du 8 février 1983 en vertu du paragraphe 159(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63)], au montant identique de 454 425,27 \$, faite par eux de s'être conformés au paragraphe 159(2) de cette Loi, «cette somme représentant le montant de l'impôt restant à payer par North Carleton Land Company Limited (ci-après appelée «North Carleton») pour les années d'imposition 1978 et 1979»;

#### h

(La déclaration indiquant dans chacun des avis de cotisation que la somme de 454 425,27 \$ est le montant de l'impôt dû par North Carleton est inexacte. Les cotisations d'impôt de North Carleton ont finalement été fixées à 681 321,67 \$ pour son année d'imposition 1978 et à 36 758,72 \$ pour son année d'imposition 1979, soit un total de 718 080,39 \$ pour les deux années et non 454 425,27 \$ ou 1 363 275,81 \$.)

#### i

b) une injonction interdisant au Ministre, à ses agents, préposés et employés de prendre toute autre mesure relative à ces cotisations ou de tenter d'y donner suite.

#### j

North Carleton is a company incorporated pursuant to the law of New Brunswick of which the applicants, A. W. C. Parsons and Hugh J. Flemming Jr., as was the late Hugh John Flemming Sr. who died on October 16, 1982, were the directors.

On June 14, 1979, the 1978 tax return of North Carleton was assessed by the Minister as "NIL".

Some four months later the board of directors consisting of A. W. C. Parsons, Hugh John Flemming Sr., Hugh John Flemming Jr., William L. Hoyt, Q.C. (now Mr. Justice Hoyt) and F. G. Flemming convened in meeting on October 16, 1979 and declared a dividend in respect of the common shares in the capital stock of North Carleton of \$908.85 per share for a total of \$454,425.27, the entire amount being paid to Flemming Industries Limited, the sole shareholder except for directors' qualifying shares held in trust.

Mr. Justice Hoyt and F. G. Flemming were not present. Hoyt J. waived notice and consented to the transaction of such business as came before the meeting.

Subsequent to the filing of North Carleton's return for the 1979 taxation year, on May 27, 1981, by notice of that date, the Minister reassessed the taxpayer in the amount of \$681,321.67, inclusive of interest in the amount of \$138,489.19, for its 1978 taxation year which had been previously assessed on June 14, 1979 with no tax being payable, and on the same date also reassessed North Carleton for its 1979 taxation to an amount of \$36,758.72—a total for the two years of \$718,080.39.

On August 20, 1981, North Carleton filed a notice of objection.

On July 6, 1982, the Minister disallowed the objection and confirmed the assessments.

On September 27, 1982, a notice of appeal to the Tax Review Board was filed by North Carleton with respect to the assessments for its 1978 and 1979 taxation years dated May 27, 1981.

North Carleton est une compagnie constituée sous le régime des lois du Nouveau-Brunswick, dont les administrateurs étaient les requérants A. W. C. Parsons et Hugh J. Flemming fils ainsi que feu Hugh John Flemming père qui est décédé le 16 octobre 1982.

Le 14 juin 1979, le Ministre a établi la cotisation de North Carleton en indiquant «NÉANT» sur sa déclaration d'impôt pour l'année 1978.

Quatre mois plus tard, soit le 16 octobre 1979, le conseil d'administration composé de A. W. C. Parsons, Hugh John Flemming père, Hugh John Flemming fils, William L. Hoyt, c.r., (qui est maintenant juge) et F. G. Flemming s'est réuni et a déclaré un dividende de 908,85 \$ par action ordinaire du capital-actions de North Carleton, soit un total de 454 425,27 \$ qui a été versé en son entier à Flemming Industries Limited, l'unique actionnaire, mises à part les actions statutaires des administrateurs qui sont détenues en fiducie.

Le juge Hoyt et F. G. Flemming étaient absents. Le juge Hoyt a renoncé à l'avis de convocation et a approuvé les décisions qui ont été prises à cette réunion.

À la suite de la production de la déclaration d'impôt de North Carleton pour l'année d'imposition 1979, le Ministre a établi, en date du 27 mai 1981, par un avis envoyé le jour même, une nouvelle cotisation pour son année d'imposition 1978 au montant de 681 321,67 \$, y compris les intérêts au montant de 138 489,19 \$. La cotisation pour cette année avait déjà été établie en date du 14 juin 1979 et indiquait que le contribuable n'avait aucun impôt à payer. Le même jour, il a aussi établi une nouvelle cotisation de North Carleton pour son année d'imposition 1979 au montant de 36 758,72 \$, soit un total de 718 080,39 \$ pour les deux années.

Le 20 août 1981, North Carleton a produit un avis d'opposition.

Le 6 juillet 1982, le Ministre a rejeté l'opposition et confirmé les cotisations.

Le 27 septembre 1982, North Carleton a déposé un avis d'appel devant la Commission de révision de l'impôt concernant les cotisations établies en date du 27 mai 1981 pour ses années d'imposition 1978 et 1979.

On October 16, 1982, Hugh John Flemming Sr. died. By his last will and testament he appointed Hugh John Flemming Jr., A. W. C. Parsons, the Honourable Mr. Justice William L. Hoyt and the Royal Trust Corporation of Canada to be his executors and trustees.

On January 27, 1983, the Royal Trust renounced its right and title to participate in the administration of the estate as executor and trustee.

As at February 1, 1983, the matter had been before the Department of National Revenue for two years.

On February 8, 1983, the Minister issued notices of assessment pursuant to subsection 159(3) of the *Income Tax Act* against A. W. C. Parsons and Hugh John Flemming Jr. in their personal capacities as directors of North Carleton, each in the amount of \$454,425.27, being the amount of the dividend declared on October 16, 1979 by the board of directors of North Carleton of which they were members participating in the declaration, and against the estate of the late Hugh John Flemming Sr. in the same amount.

These are the assessments presently sought to be removed into this Court and quashed.

Like assessments were not issued against Mr. Justice Hoyt and F. G. Flemming, perhaps because the Minister considered it expedient not to do so as they were not present at the meeting of the board at which the dividend was declared.

The basic contention advanced by counsel on behalf of the applicants is that the assessments called into question are not authorized by law and as such are illegal and void.

There seems little likelihood that the facts upon which the assessments are based are susceptible of dispute between the parties or variation on trial.

In the light of these circumstances the suggestion was made by counsel for the applicants to expedite the matter by resort to section 173 of the *Income Tax Act*, subsection (1) of which reads:

173. (1) Where the Minister and a taxpayer agree in writing that a question of law, fact, or mixed law and fact arising under this Act should be determined by the Federal Court, that

Hugh John Flemming père est décédé le 16 octobre 1982. Dans son dernier testament, il a désigné à titre d'exécuteurs testamentaires et de fiduciaires, Hugh John Flemming fils, A. W. C. Parsons, le juge William L. Hoyt et Royal Trust Corporation of Canada.

Le 27 janvier 1983, Royal Trust a renoncé à son droit de participer à l'administration de la succession à titre d'exécuteur testamentaire et de fiduciaire.

Au 1<sup>er</sup> février 1983, le ministère du Revenu national s'occupait de cette question depuis deux ans.

Le 8 février 1983, le Ministre a fait parvenir à A. W. C. Parsons et Hugh John Flemming fils à titre d'administrateurs de North Carleton, un avis de cotisation en application du paragraphe 159(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au montant de 454 425,27 \$ chacun, ce qui représente le montant du dividende déclaré le 16 octobre 1979 par le conseil d'administration de North Carleton dont ils faisaient partie à titre de participants à la déclaration de dividendes; il a également envoyé un avis de cotisation identique à la succession de feu Hugh John Flemming père.

Ce sont les cotisations dont on demande l'évocation devant la présente Cour et l'annulation.

Le juge Hoyt et F. G. Flemming n'ont pas fait l'objet de telles cotisations, peut-être parce que le Ministre n'a pas cru bon de le faire étant donné qu'ils n'ont pas assisté à la réunion du conseil au cours de laquelle le dividende a été déclaré.

Les avocats des requérants prétendent essentiellement que les cotisations en question ne sont pas autorisées par la loi et comme telles, sont illégales et nulles.

Il semble peu probable que les faits sur lesquels les cotisations sont fondées puissent être contestés par les parties ou modifiés au cours du procès.

À la lumière de ces circonstances, les avocats des requérants ont suggéré d'expédier l'affaire en invoquant le paragraphe (1) de l'article 173 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui est ainsi rédigé:

173. (1) Lorsque le Ministre et un contribuable conviennent, par écrit, de faire trancher par la Cour fédérale une question de droit, une question de fait ou une question de droit et de fait



question shall be determined by the Court pursuant to subsection 17(3) of the *Federal Court Act*.

The Minister spurned that suggestion as it is his right to do, but which refusal inspired the applicants to seek the expeditious remedy of *certiorari* by the present motion.

The matter turns upon the proper interpretation of section 159 of the *Income Tax Act*—particularly subsections (2) and (3) thereof.

The purpose of the section is clear. Persons who are obliged by section 150 to file a return of income on behalf of another person or persons acting within the fiduciary capacity contemplated by subsection 159(2) may be held personally liable for unpaid taxes, interest and penalties if that person has not first obtained a clearance certificate from the Minister before the distribution of any property under his control.

Whether a director is such a person is a question of the interpretation of the statute. A determination based upon an erroneous interpretation of a statute is an error of law patent on the face of the record and as such is subject to relief by way of *certiorari* almost *ex debito justitiae* (an unfortunate expression for the reasons outlined by Beetz J. in *Harekin v. The University of Regina*, [1979] 2 S.C.R. 561, at pages 575-576).

The contention by counsel for the respondent is that a privative provision exists in section 29 of the *Federal Court Act* [R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10], which reads:

29. Notwithstanding sections 18 and 28, where provision is expressly made by an Act of the Parliament of Canada for an appeal as such to the Court, to the Supreme Court, to the Governor in Council or to the Treasury Board from a decision or order of a federal board, commission or other tribunal made by or in the course of proceedings before that board, commission or tribunal, that decision or order is not, to the extent that it may be so appealed, subject to review or to be restrained, prohibited, removed, set aside or otherwise dealt with, except to the extent and in the manner provided for in that Act.

The moot question is whether section 29 of the *Federal Court Act* is applicable to the appeals from an assessment provided for in the *Income Tax Act*.

surgissant dans l'application de la présente loi, la Cour doit se prononcer sur cette question conformément au paragraphe 17(3) de la *Loi sur la Cour fédérale*.

Le Ministre a repoussé cette suggestion, comme il a le droit de le faire, mais son refus a incité les requérants à faire appel, dans la présente requête, au recours expéditif que constitue le *certiorari*.

L'issue dépend de l'interprétation de l'article 159 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et en particulier de ses paragraphes (2) et (3).

L'objet de l'article est clair. Les personnes qui sont tenues en vertu de l'article 150 de produire une déclaration de revenu au nom d'une ou de plusieurs autres personnes, en qualité de fiduciaires conformément au paragraphe 159(2), peuvent être tenues personnellement responsables des impôts, intérêts et pénalités non payés, si elles n'ont pas d'abord obtenu du Ministre un certificat de décharge avant la répartition des biens qu'elles ont sous leur contrôle.

Pour savoir si ces personnes incluent un administrateur, il faut interpréter la loi. Une décision fondée sur une interprétation erronée d'une loi est une erreur de droit évidente à la lecture même du dossier et comme telle, elle donne ouverture à un redressement sous forme de *certiorari* presque *ex debito justitiae* (expression malheureuse pour les motifs énoncés par le juge Beetz dans l'affaire *Harekin c. L'université de Regina*, [1979] 2 R.C.S. 561, aux pages 575 et 576).

L'avocat de l'intimé invoque l'existence d'une disposition privative à l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale* [S.R.C. 1970 (2<sup>e</sup> Supp.), chap. 10] qui prévoit ce qui suit:

29. Nonobstant les articles 18 et 28, lorsqu'une loi du Parlement du Canada prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel, devant la Cour, la Cour suprême, le gouverneur en conseil ou le conseil du Trésor, d'une décision ou ordonnance d'un office, d'une commission ou d'un autre tribunal fédéral, rendue à tout stade des procédures, cette décision ou ordonnance ne peut, dans la mesure où il peut en être ainsi interjeté appel, faire l'objet d'examen, de restriction, de prohibition, d'évocation, d'annulation ni d'aucune autre intervention, sauf dans la mesure et de la manière prévues dans cette loi.

La question est de savoir si l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale* s'applique aux appels d'une cotisation prévus par la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

The applicability of section 29 in a particular circumstance is dependent on the nature of the appeal provided by the statute in question.

In many instances the jurisdiction of the Court under section 18 of the *Federal Court Act* extends to matters which are subject to appeal and as well to those which are not.

By section 18 of the *Federal Court Act* the Trial Division has exclusive original jurisdiction to issue an injunction and a writ of *certiorari*, which is the relief sought by the applicants herein, against any federal board, commission or other tribunal. The Minister, in exercising or purporting to exercise powers conferred by the *Income Tax Act*, is such a board.

The act of assessing has been held by Thorson P. (confirmed by the Privy Council) in *Pure Spring Company Limited v. Minister of National Revenue*, [1946] Ex.C.R. 471; [1946] C.T.C. 169, to be an administrative act and not one of a judicial nature. It is the assessment which fixes the quantum of the tax and liability therefor by a taxpayer. It is the act of calculation of the tax.

Since the act is administrative it is not within section 28 of the *Federal Court Act* but it is within section 18. That has been resolved in *Martineau v. Matsqui Institution Disciplinary Board*, [1980] 1 S.C.R. 602.

Section 18 differs from section 28 in that the grant of the equitable and prerogative relief therein provided is from its very nature inherently discretionary.

The fact that an appeal may be provided is but one circumstance to be considered in the exercise of that discretion and is not of itself conclusive.

Section 165 of the *Income Tax Act* provides that a taxpayer who objects to an assessment (as all taxpayers do) may file a notice of objection setting forth the reasons therefor and all relevant facts.

L'applicabilité de l'article 29 dans un cas particulier dépend de la nature de l'appel prévu par la loi en question.

<sup>a</sup> Dans nombre de cas, la compétence conférée à la Cour par l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale* s'étend aux questions qui sont susceptibles d'appel autant qu'à celles qui ne le sont pas.

<sup>b</sup> En vertu de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*, la Division de première instance a compétence exclusive en première instance pour accorder une injonction et un bref de *certiorari*, le redressement demandé par les requérants en l'espèce, contre un office, une commission ou tout autre tribunal fédéral. En exerçant ou en prétendant exercer les pouvoirs qui lui sont conférés par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le Ministre est assimilable à un office.

<sup>d</sup> Dans l'affaire *Pure Spring Company Limited v. Minister of National Revenue*, [1946] R.C.É 471; [1946] C.T.C. 169, le président Thorson a jugé que le fait d'établir une cotisation constitue un acte administratif et non judiciaire (jugement confirmé par le Conseil privé). C'est la cotisation qui fixe le montant de l'impôt et détermine l'assujettissement du contribuable à l'impôt. Cet acte consiste à calculer l'impôt.

<sup>f</sup> Puisqu'il s'agit d'un acte administratif, il relève non pas de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale* mais plutôt de l'article 18 de cette Loi. C'est ce qui a été décidé dans l'affaire *Martineau c. Le Comité de discipline de l'Institution de Matsqui*, [1980] 1 R.C.S. 602.

<sup>h</sup> L'article 18 diffère de l'article 28 dans la mesure où le pouvoir de faire droit à une demande de redressement reconnue en *equity* et par voie de bref de prérogative est essentiellement discrétionnaire.

<sup>i</sup> Le fait qu'un appel puisse être prévu n'est qu'un élément dont il faut tenir compte aux fins de l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire et il n'est pas, en soi, concluant.

<sup>j</sup> L'article 165 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit qu'un contribuable qui s'oppose à une cotisation (comme le font tous les contribuables) peut produire un avis d'opposition exposant les motifs de son opposition et tous les faits pertinents.

Upon receipt of a notice of objection it is the duty of the Minister with all due dispatch to reconsider the amount.

This has been referred to by counsel for the respondent as an "in-house" appeal.

In my opinion it is not an appeal. It continues to be part and parcel of the assessment process.

If vacated that would no doubt satisfy a taxpayer and end the matter.

However, if the assessment is confirmed or varied somewhat, provision is made in section 169 for an appeal by the taxpayer to the Tax Review Board, or to the Federal Court of Canada pursuant to subsection 172(2).

But the filing of a notice of objection to the assessment is a condition precedent to an appeal either to the Tax Review Board or the Federal Court and it remains a condition precedent even if the taxpayer wishes to circumvent reconsideration by the Minister and appeal directly to the Board or the Court in accordance with paragraph 165(3)(b) of the Act.

The assessment by the Minister, which fixes the quantum and tax liability, is that which is the subject of the appeal.

The quantum is not the basis of the attack by the applicants in this instance.

The basis of the attack upon the assessments is that the Minister did not have the power by law in the circumstances to make the assessments and accordingly they are void as well as illegally made.

An error in law which goes to jurisdiction is alleged in which event *certiorari* is the appropriate remedy and, in my view, that remedy is available despite the appeal process provided against quantum and liability therefor which is the purpose of the assessment process. That is an appeal provided from a matter far different from the lack of authority in law to make the assessment.

For that reason section 29 of the *Federal Court Act*, in my view, does not constitute a bar to the

Lorsqu'il reçoit un avis d'opposition, le Ministre doit faire diligence pour réexaminer le montant.

<sup>a</sup> C'est ce que l'avocat de l'intimé a appelé un appel [TRADUCTION] «interne».

À mon avis, il ne s'agit pas d'un appel. Cet acte du Ministre continue de faire partie intégrante du processus d'établissement de la cotisation.

<sup>b</sup> L'annulation de cette cotisation satisferait sans doute le contribuable et mettrait un terme au différend.

<sup>c</sup> Cependant, si la cotisation est confirmée ou quelque peu modifiée, l'article 169 permet au contribuable d'interjeter appel devant la Commission de révision de l'impôt ou devant la Cour fédérale du Canada conformément au paragraphe 172(2).

<sup>d</sup> Le dépôt d'un avis d'opposition à la cotisation est cependant une condition préalable à l'exercice du droit d'appel devant la Commission de révision de l'impôt ou la Cour fédérale et il demeure une condition préalable même si le contribuable désire <sup>e</sup> éviter un nouvel examen par le Ministre et interjeter appel directement devant la Commission ou la Cour conformément à l'alinéa 165(3)b) de la Loi.

<sup>f</sup> La cotisation établie par le Ministre, qui fixe le montant et détermine l'assujettissement à l'impôt, est ce qui fait l'objet de l'appel.

Le montant de la cotisation n'est pas le motif du pourvoi des requérants dans le présent cas.

<sup>g</sup> Ceux-ci interjettent appel des cotisations pour le motif que le Ministre n'était pas habilité dans les circonstances à établir ces cotisations et qu'en conséquence, celles-ci sont nulles et illégales.

<sup>h</sup> Lorsqu'on allègue une erreur de droit qui entraîne l'incompétence, le *certiorari* est le recours approprié et à mon avis, ce recours peut être exercé en dépit de l'existence d'une procédure d'appel portant sur le montant de la cotisation et <sup>i</sup> sur l'assujettissement à l'impôt qui est le but du processus d'établissement de la cotisation. Il s'agit là d'un appel concernant une question qui est tout à fait différente de l'inhabilité à établir la cotisation.

<sup>j</sup> Pour cette raison, l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale* ne constitue pas, à mon avis, un

*certiorari* and injunctive proceedings taken by the applicants.

Having concluded that this Court is vested with jurisdiction the question arises as to whether the Court ought to exercise that jurisdiction or decline to do so.

The prerogative and equitable relief sought by the applicants is discretionary and being discretionary the discretion must be exercised upon sound judicial principles.

A ground traditionally relied upon to warrant the refusal to grant discretionary remedies is the applicants' failure to exhaust an alternate remedy of appeal if provided.

However where there has been a wrongful assumption of authority, as a result of an error of law, as is alleged to be the case here, the courts have exhibited a marked reluctance to compel resort to statutory appeal procedures. In such circumstances the fact that the applicant has not taken advantage of a statutory right of appeal is not normally regarded as relevant in the consideration of the exercise of judicial discretion.

An error in jurisdiction or an error of law in the record almost invariably and automatically results in the grant of *certiorari*.

The power of the Minister to make assessments must be based upon the legal authority to do so and can be set aside by reason of the wrongful interpretation and application of the provision of the statute upon which the Minister relies.

As I have concluded and as I view the matter, the applicants have three avenues of recourse available to them.

The first avenue would be to lodge notices of objection, pursue that step in the assessment process to its end, and in the event that this end resulted in confirmation of the assessments, to appeal to the Tax Review Board and possibly thence to the Federal Court or directly to the Federal Court. The appeal to the Federal Court is

obstacle aux procédures de *certiorari* et d'injonction engagées par les requérants.

Comme il a été conclu que cette Cour a compétence pour agir, il s'agit de savoir si elle devrait exercer cette compétence ou refuser de le faire.

Le redressement par voie de bref de prérogative et reconnu en *equity* demandé par les requérants est discrétionnaire et comme tel, il faut que le pouvoir discrétionnaire qui s'y rapporte soit exercé conformément aux principes juridiques applicables.

L'omission des requérants d'épuiser les moyens d'appel subsidiaires, lorsqu'ils existent, constitue un motif habituellement invoqué pour justifier le refus de faire droit à des recours discrétionnaires.

Toutefois, lorsqu'un organisme s'est illégalement attribué un pouvoir par suite d'une erreur de droit, comme cela est allégué en l'espèce, les tribunaux se sont montrés réticents à obliger les intéressés à recourir aux procédures d'appel prévues par la loi. Dans de telles circonstances, le fait que le requérant ne s'est pas prévalu d'un droit d'appel prévu par la loi n'est pas ordinairement considéré comme un facteur pertinent lorsqu'on examine l'exercice du pouvoir discrétionnaire par les tribunaux judiciaires.

Une erreur d'ordre juridictionnel ou une erreur de droit apparaissant au dossier donne presque invariablement et automatiquement ouverture au *certiorari*.

Pour pouvoir établir des cotisations, le Ministre doit être habilité à le faire et ces cotisations peuvent être annulées en raison de l'interprétation et de l'application incorrectes d'une disposition de la loi sur laquelle il se fonde.

Suivant ma conclusion et mon point de vue sur la question, les requérants disposent de trois recours.

Le premier recours consisterait à produire un avis d'opposition, à poursuivre cette étape jusqu'au terme du processus d'établissement de la cotisation et advenant la confirmation des cotisations, à interjeter appel devant la Commission de révision de l'impôt et peut-être ensuite devant la Cour fédérale ou directement devant la Cour fédérale.

a trial *de novo* with all the rights applicable in and procedures incident to the trial of an action.

I do not overlook that the continuation of the assessment process within the Department of National Revenue can be circumvented and the notice of objection serve as an appeal directly to the Tax Review Board or to the Federal Court, with the notice of objection serving as the originating pleading.

The second recourse, which was initiated by the applicants, is for the taxpayer and the Minister to agree that a question of law should be determined by the Federal Court. For reasons best known to the Minister he did not agree to the initiative of the taxpayers which was accordingly aborted.

The third remaining avenue of recourse available to the taxpayers was that presently invoked by them—that is, by notice of motion pursuant to Rules 603 and 319 for relief by way of *certiorari* and injunction against the Minister provided for by section 18 of the *Federal Court Act*.

The question which is posed for answer is which of the two methods available is more appropriate to resolve the issue to be decided, which is whether it was within the power of the Minister to assess the applicants as he purported to do pursuant to subsections 159(2) and (3) of the *Income Tax Act* or, put another way: Was the Minister wrong in law in assessing the applicants as he did?

To ascertain which is the more appropriate, regard must be had to all the circumstances of the case, paramount amongst which is the relief sought by the remedy invoked and the adequacy of the alternate remedy.

*Certiorari* is the prerogative writ adopted to quash a decision based upon an error of law which is apparent from the record. The question therefore resolves itself into one of law. None of the facts antecedent to the assessment are susceptible of dispute. Those facts have been set forth at the outset. A full-dress trial is not necessary to establish those salient facts.

L'appel devant la Cour fédérale est un procès *de novo* avec tous les droits applicables et les procédures incidentes à l'instruction d'une action.

Je n'ignore pas qu'on peut éviter la poursuite du processus d'établissement de la cotisation par le ministère du Revenu national et que l'avis d'opposition permet d'interjeter appel directement devant la Commission de révision de l'impôt ou devant la Cour fédérale, cet avis d'opposition servant de pièce de procédure introductive d'instance.

Le deuxième recours, celui qui a été engagé par les requérants, consiste pour le contribuable et le Ministre à s'entendre pour faire trancher une question de droit par la Cour fédérale. Pour des raisons que lui seul connaît, le Ministre n'a pas souscrit à l'initiative des contribuables, laquelle a par conséquent avorté.

Le troisième recours dont disposent les contribuables est celui dont ils se prévalent actuellement et qui leur permet de produire un avis de requête en vertu des Règles 603 et 319 en vue d'obtenir un redressement par voie de *certiorari* et une injonction contre le Ministre, comme le prévoit l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*.

La question à laquelle il faut répondre est de savoir lequel des deux recours disponibles permet le mieux de résoudre la question en litige, ce qui revient à se demander si le Ministre était habilité à établir la cotisation des requérants comme il a prétendu le faire en vertu des paragraphes 159(2) et (3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou, en d'autres termes, si le Ministre a commis une erreur de droit en établissant la cotisation des requérants comme il l'a fait.

Pour déterminer quel moyen d'action est le plus approprié, il faut tenir compte de l'ensemble des circonstances de l'affaire, surtout du redressement visé par le recours invoqué et du bien-fondé du recours subsidiaire.

Le *certiorari* est un bref de prérogative qui permet d'annuler une décision fondée sur une erreur de droit qui est manifeste à la lecture du dossier. Il s'agit par conséquent d'une question de droit. Aucun des faits préalables à la cotisation n'est contestable. Ces faits ont été exposés au début. Il n'est pas nécessaire de tenir un procès en bonne et due forme pour établir ces faits saillants.

I am convinced that the statutory appeal provided in the *Income Tax Act*, predicated as it is by a condition precedent involving time and expense to the applicants, does not afford the applicants a more adequate remedy than the present remedy elected by them.

There can be no question that it is more convenient in terms of cost and expedition.

Time is of particular significance to one of the applicants who is engaged in a professional occupation.

Upon assessment by the Minister, liability for the quantum thereof is immediate upon the mailing of notice thereof and payment is likewise immediate regardless of an objection lodged or an appeal outstanding. The amount of the assessment is a debt due the Crown and is recoverable as such with interest running thereon. There is no equity in a taxing statute nor in the administration thereof. Thus to be a debtor to the Crown in such a substantial amount is detrimental to this particular applicant in his professional capacity. This is a consideration to which no weight can be attached other than the principle expressed in the maxim that justice delayed is justice denied.

The remedy presently adopted by the applicants is available to them subject only to this remedy being barred by the provision of a more adequate remedy.

The more adequate remedy advanced by the Minister is the filing of a notice of objection. It is not my function to decide the efficacy thereof, which was the subject of comment by counsel for the rival parties. As I have said before, it is not an appeal but merely a prolongation of the process of assessment by the Minister, but it is, without exception, a condition precedent to an appeal.

In the event of confirmation in this objection process there remains an appeal to either the Tax Review Board and/or to the Federal Court.

That objection and ultimate appeal is to and from the assessment, the validity of which would arise only incidentally.

Je suis convaincu que l'appel prévu par la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui est fondé sur une condition préalable occasionnant des délais et des frais aux requérants ne constitue pas pour eux un recours plus adéquat que le présent recours qu'ils ont choisi.

Il ne fait aucun doute qu'il est moins coûteux et plus expéditif.

Le temps est un élément particulièrement important pour l'un des requérants qui exerce une profession.

Lorsque le Ministre établit une cotisation, la dette découlant de cette cotisation est créée dès la mise à la poste de l'avis et l'obligation de payer cette somme prend aussi effet immédiatement, même en cas d'opposition ou d'appel. Le montant de la cotisation constitue une dette envers la Couronne et est recouvrable à ce titre avec les intérêts qu'elle porte. Les lois fiscales et leur application n'ont rien à voir avec l'*equity*. Le fait de devoir à la Couronne une somme aussi importante est donc préjudiciable à la profession de ce requérant. C'est là une considération dont on ne doit nullement tenir compte si ce n'est dans la mesure où s'applique le principe que traduit la maxime: les lenteurs de la justice constituent un déni de justice.

Les requérants peuvent exercer le recours qu'ils ont choisi à la seule condition que ce recours ne soit pas exclu par un recours plus adéquat.

Le recours plus adéquat invoqué par le Ministre est le dépôt d'un avis d'opposition. Il ne m'appartient pas de déterminer l'efficacité de ce recours qui a fait l'objet de commentaires de la part des avocats des parties au litige. Comme je l'ai déjà dit, il ne s'agit pas d'un appel mais de la simple continuation du processus d'établissement de la cotisation par le Ministre qui, dans tous les cas, est une condition préalable à un appel.

Si une cotisation est confirmée au cours de ce processus d'opposition, il y a possibilité d'interjeter appel devant la Commission de révision de l'impôt et/ou devant la Cour fédérale.

Cette opposition et l'appel éventuel portent sur la cotisation dont la validité ne serait examinée que d'une façon incidente.

Rather than adopt this circuitous route, the applicants elected the more direct route of going directly to the heart of the matter which is, as repeatedly stated before, whether the Minister erred in law in assessing the applicants as he did.

I am not satisfied that the alternate route propounded by the Minister is the more appropriate.

On the other hand it appears more appropriate that the circuitry consequent upon prosecuting an appeal in the manner prescribed in the *Income Tax Act* is not necessary or convenient, expeditious and beneficial to the applicants' clear ultimate end, that is to demonstrate an error in law on the part of the Minister, and is available by the more direct course to which the applicants have had resort.

For the cumulative effect of these circumstances, I entertain the application for prerogative and injunctive relief.

This then brings me to the consideration of the crux of the matter, which is the straightforward question of law in the circumstances outlined, which is: Did the Minister err in law in assessing the applicants?

By virtue of subsection 152(1) of the *Income Tax Act* [rep. and sub. S.C. 1978, c. 5, s. 5], it is the duty of the Minister to forthwith examine a taxpayer's income tax return for a taxation year and assess the tax for the year, the interest and penalties, if any, payable and determine the amount of refund or tax. That tax becomes a debt due the Crown immediately payable by virtue of section 222. The nature of debts due the Crown and their collection is a matter of royal prerogative which stems, not from the *Income Tax Act*, but from the common law. Where the sovereign's and the subject's title concur the sovereign's shall prevail. Here the respondent's title is disputed.

Within the all-encompassing net cast by the *Income Tax Act* since *The Income War Tax Act, 1917* [S.C. 1917, c. 28; subsequently c. 97 of R.S.C. 1927] were provisions like those now

Au lieu d'emprunter cette voie détournée, les requérants ont choisi d'aller directement au cœur de la question qui est de savoir, comme il a été dit maintes fois, si le Ministre a commis une erreur de droit en établissant la cotisation des requérants comme il l'a fait.

Je ne suis pas convaincu que la voie proposée par le Ministre soit la plus appropriée.

D'autre part, il semble que la procédure consistant à poursuivre un appel de la manière prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne soit pas nécessaire ou commode, expéditive et utile au but ultime et manifeste des requérants qui consiste à démontrer que le Ministre a commis une erreur de droit et il semble en outre que ceux-ci puissent atteindre leur but par le recours plus direct dont ils se sont prévalus.

En raison de l'ensemble de ces circonstances, je procéderai à l'examen de la demande visant à obtenir un redressement sous forme de bref de prérogative et d'injonction.

Cela m'amène donc à examiner le nœud du problème, c'est-à-dire la question de droit directe soulevée dans les circonstances mentionnées, qui est de savoir si le Ministre a commis une erreur de droit en établissant la cotisation des requérants.

En vertu du paragraphe 152(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [abrogé et remplacé par S.C. 1978, chap. 5, art. 5], il incombe au Ministre d'examiner sans délai la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, de fixer l'impôt pour l'année, l'intérêt et les pénalités payables, s'il en est, et de déterminer le montant du remboursement ou de l'impôt. Cet impôt devient une dette envers la Couronne, exigible immédiatement en vertu de l'article 222. La nature des dettes envers la Couronne et leur recouvrement relèvent de la prérogative royale qui découle non pas de la *Loi de l'impôt sur le revenu* mais de la *common law*. Le droit du Souverain a préséance sur celui d'un sujet lorsque ces droits sont en conflit. Dans le présent cas, on conteste le droit de l'intimé.

Depuis la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, 1917* [S.C. 1917, chap. 28; par la suite chap. 97 des S.R.C. 1927], la *Loi de l'impôt sur le revenu* inclue notamment certaines dispositions telles que

included in subsections 159(1), (2) and (3), which are reproduced:

**159.** (1) Every person required by section 150 to file a return of the income of any other person for a taxation year shall, within 30 days from the day of mailing of the notice of assessment, pay all taxes, penalties and interest payable by or in respect of that person to the extent that he has or had, at any time since the taxation year, in his possession or control property belonging to that person or his estate and shall thereupon be deemed to have made that payment on behalf of the taxpayer.

(2) Every assignee, liquidator, administrator, executor and other like person, other than a trustee in bankruptcy, before distributing any property under his control, shall obtain a certificate from the Minister certifying that taxes, interest or penalties that have been assessed under this Act and are chargeable against or payable out of the property have been paid or that security for the payment thereof has, in accordance with subsection 220(4), been accepted by the Minister.

(3) Distribution of property without a certificate required by subsection (2) renders the person required to obtain the certificate personally liable for the unpaid taxes, interest and penalties.

Subsections 159(2) and (3), under which the Minister has assessed the applicants herein, are essentially penal in nature.

If the persons who are in control of assets which do not belong to them distribute those assets without first paying any taxes owing by the beneficial owner or first ascertaining that no taxes are payable and obtaining a certificate by the Minister to that effect in accordance with subsection 159(2) renders the person who distributes any property under his control personally liable for the unpaid taxes.

Being essentially penal in nature, the section must be strictly construed and the person sought to be penalized must be brought precisely within the terms of the subsections.

It will be recalled that North Carleton filed its income tax return for its 1978 taxation year.

On June 14, 1979, the Minister by his notice of assessment affirmed that no tax was payable by North Carleton.

On October 16, 1979, four months later, the board of directors declared a dividend payable to the common shareholders of North Carleton.

les paragraphes 159(1), (2) et (3), que voici:

**159.** (1) Toute personne tenue, en vertu de l'article 150, de produire une déclaration du revenu de toute autre personne pour une année d'imposition doit, dans les 30 jours qui suivent la date de l'expédition par la poste de l'avis de cotisation, acquitter tous les impôts, pénalités et intérêts payables par ou pour cette autre personne dans la mesure où elle a, ou a eu à une date quelconque depuis l'année d'imposition, en sa possession ou sous son contrôle des biens appartenant à cette autre personne ou à sa succession et elle est alors réputée avoir fait ce paiement au nom du contribuable.

(2) Avant de procéder à la répartition de tous biens placés sous son contrôle, tout mandataire, liquidateur, administrateur, exécuteur testamentaire ou autre personne semblable, à l'exclusion d'un syndic de faillite, doit obtenir du Ministre un certificat attestant que les impôts, intérêts ou pénalités qui ont été fixés en vertu de la présente loi et qui sont imputables ou payables sur les biens, ont été acquittés ou que la garantie relative à leur acquittement a, conformément aux dispositions du paragraphe 220(4), été acceptée par le Ministre.

(3) Toute répartition de biens faite sans le certificat requis par le paragraphe (2) rend la personne tenue d'obtenir ce certificat personnellement responsable des impôts, intérêts et pénalités non payés.

Les paragraphes 159(2) et (3) sur lesquels le Ministre s'est fondé pour établir la cotisation des requérants en l'espèce sont de nature pénale.

Les personnes qui ont le contrôle de biens qui ne leur appartiennent pas et qui répartissent ces biens sans d'abord acquitter les impôts dus par le véritable propriétaire ou sans d'abord s'assurer qu'aucun impôt n'est dû et sans obtenir un certificat du Ministre à cet effet conformément au paragraphe 159(2), sont personnellement responsables des impôts non payés.

Étant de nature pénale, cet article doit être interprété restrictivement et on doit prouver que la personne qu'on cherche à pénaliser est directement visée par ces paragraphes.

On se rappellera que North Carleton a produit sa déclaration d'impôt sur le revenu pour son année d'imposition 1978.

Le 14 juin 1979, le Ministre a déclaré dans son avis de cotisation que North Carleton n'avait aucun impôt à payer.

Quatre mois plus tard, soit le 16 octobre 1979, le conseil d'administration a déclaré un dividende payable aux détenteurs d'actions ordinaires de North Carleton.



The board did so after the receipt of an assessment by the Minister dated June 14, 1979 that no taxes were assessed and accordingly no taxes were payable.

Long later, on May 27, 1981, upon the filing of the tax return by North Carleton for its 1979 taxation year, the Minister assessed North Carleton for its 1979 taxation year in an amount of \$36,758.72 and at the same time reassessed North Carleton for its 1978 taxation year in an amount of \$681,321.67.

Naturally these assessments to income tax have been appealed by North Carleton.

But because the board of directors of North Carleton, after having received a nil assessment, declared a dividend of \$454,425.27 to the common shareholders, three members of that board, the applicants herein, were each personally assessed for taxes in that amount under subsection 159(3) because they had not obtained certificates that no taxes were payable under subsection 159(2).

By Interpretation Bulletin IT-368 dated March 28, 1977 and entitled "Corporate Distributions—Clearance Certificates", a wide application is given to subsections 159(2) and (3) by the Minister.

Paragraphs 1, 2 and 3 of that Bulletin are those relevant in this matter.

Paragraph 1 reads:

1. By virtue of subsection 159(2) every assignee, liquidator, administrator, and other like person (except a trustee in bankruptcy) must request and obtain a clearance certificate before distributing any property under his control if he wishes to avoid being personally liable for the unpaid taxes, interest, and penalties of a corporation pursuant to subsection 159(3). A clearance certificate is issued on form TX21.

This paragraph reproduces the substance of subsection 159(2).

Paragraph 2 reads:

2. The term "and other like person" includes any person acting in the capacity of liquidator, whether or not a formal appointment was made. In a voluntary dissolution, there may be no formally appointed liquidator and responsibility may have been

Le conseil a agi de la sorte après avoir reçu une cotisation du Ministre en date du 14 juin 1979 précisant qu'aucun impôt n'était dû et ne devait, par conséquent, être payé.

<sup>a</sup> Beaucoup plus tard, soit le 27 mai 1981, après que North Carleton eut produit une déclaration d'impôt pour son année d'imposition 1979, le Ministre a établi à 36 758,72 \$ la cotisation de North Carleton pour ladite année d'imposition et en même temps, il a établi une nouvelle cotisation pour son année d'imposition 1978, en fixant le montant à 681 321,67 \$.

<sup>b</sup> North Carleton a naturellement interjeté appel de ces cotisations.

<sup>c</sup> Mais comme le conseil d'administration de North Carleton avait reçu une cotisation établie à zéro et déclaré en conséquence un dividende de 454 425,27 \$ au bénéfice des détenteurs d'actions ordinaires, trois membres de ce conseil, les requérants en l'espèce, ont chacun été tenus personnellement responsables, en vertu du paragraphe 159(3), des impôts qui s'élevaient à ce montant parce qu'ils avaient contrevenu au paragraphe 159(2) en n'obtenant pas un certificat indiquant qu'aucun impôt n'était payable.

<sup>d</sup> Dans le bulletin d'interprétation IT-368, en date du 28 mars 1977, intitulé «Répartitions par les corporations—Certificats de décharge», le Ministre donne une interprétation large aux paragraphes 159(2) et (3).

<sup>e</sup> Les numéros 1, 2 et 3 de ce bulletin sont ceux qui s'appliquent en l'espèce.

Le numéro 1 prévoit ce qui suit:

<sup>f</sup> 1. En vertu du paragraphe 159(2), tout mandataire, liquidateur, administrateur ou toute autre personne semblable (sauf un syndic de faillite) doit demander et obtenir un certificat de décharge avant de répartir tout bien placé sous son contrôle s'il désire éviter d'être tenu personnellement responsable des impôts, intérêts et pénalités non payés d'une corporation en vertu du paragraphe 159(3). La formule TX21 fait foi du certificat de décharge.

<sup>g</sup> Ce numéro reproduit essentiellement le paragraphe 159(2).

Le numéro 2 est ainsi rédigé:

<sup>h</sup> 2. L'expression «toute autre personne» comprend toute personne agissant à titre de liquidateur, qu'elle soit nommée officiellement ou non. Dans le cas d'une dissolution volontaire, il se peut qu'aucun liquidateur ne soit nommé officiellement et que la

assumed by an auditor, director, or other person. Whether or not a person falls within the scope of subsection 159(2) will be determined in accordance with the facts of the particular case.

The Minister's interpretation is not relevant in the circumstances of this matter. North Carleton has not been placed in liquidation nor has it gone into voluntary liquidation. It is a subsisting corporation. Accordingly no director has assumed any responsibility in connection with a voluntary liquidation to infect him with the capacity of a liquidator, nor have any acts been done by the directors which are susceptible of that interpretation.

What the board of directors has done was to declare a dividend. It is an established principle of common law, implemented in the applicable corporate legislation in Canada and the provinces, that a declaration of a dividend which would impair the capital of the company is void.

Here the dividend was declared at a duly constituted meeting of the board of directors on October 16, 1979.

The maxim *Omnia praesumuntur legitime facta donec probetur in contrarium* is applicable.

The presumption that the dividend had been properly declared has not been contradicted as was the privilege of the respondent to do if circumstances so warranted but which the respondent did not choose to exercise.

Paragraph 3 of the Bulletin reads:

3. According to subsection 159(3), where no clearance certificate is obtained, a person described in subsection 159(2) could be held liable to [sic] all taxes, interest, and penalties, whether or not assessed prior to the distribution of property. However, the liability of the person under subsection 159(3) is limited to the value of the property he distributed.

It states that according to subsection 159(3), where no clearance certificate is obtained, a person described in subsection 159(2) could be held liable to all taxes, interest and penalties, whether or not assessed prior to the distribution of property.

The crucial words in this paraphrase of subsection 159(3) are, "all taxes, interest, and penalties, whether or not assessed prior to the distribution of property."

responsabilité en soit assumée par un vérificateur, un directeur, un agent ou une autre personne. Ce sont les faits d'un cas particulier qui permettront de déterminer si une personne tombe sous le coup du paragraphe 159(2).

a L'interprétation du Ministre ne s'applique pas aux circonstances du présent cas. North Carleton n'a pas été liquidée et elle n'a pas non plus procédé à sa liquidation volontaire. Il s'agit d'une compagnie existante. Aucun des administrateurs n'a donc engagé sa responsabilité relativement à une liquidation volontaire de façon qu'on puisse leur attribuer le rôle de liquidateurs et ils n'ont accompli aucun acte qui puisse être interprété de cette façon.

c Le conseil d'administration a déclaré un dividende. En vertu d'un principe de la *common law* reconnu par les diverses lois sur les compagnies applicables au Canada et dans les provinces, la déclaration d'un dividende qui diminuerait le capital d'une compagnie est nulle.

En l'espèce, le dividende a été déclaré au cours d'une réunion du conseil d'administration dûment tenue le 16 octobre 1979.

e La maxime *Omnia praesumuntur legitime facta donec probetur in contrarium* est applicable.

f La présomption selon laquelle la déclaration du dividende était régulière n'a pas été réfutée. L'intimé avait pourtant le privilège de réfuter cette présomption, s'il l'estimait approprié, mais il a choisi de ne pas exercer ce privilège.

Le numéro 3 du bulletin est ainsi conçu:

g 3. Selon le paragraphe 159(3), quand aucun certificat de décharge n'a été obtenu, la personne décrite au paragraphe 159(2) peut être tenue responsable de tous les impôts, intérêts et pénalités, que ces derniers aient été établis ou non avant la répartition des biens. Toutefois, la responsabilité de cette personne en vertu du paragraphe 159(3), est limitée à la valeur des biens qu'elle a distribués.

h Il précise que selon le paragraphe 159(3), quand aucun certificat de décharge n'a été obtenu, la personne décrite au paragraphe 159(2) peut être tenue responsable de tous les impôts, intérêts et pénalités, que ces derniers aient été établis ou non avant la répartition des biens.

i Les mots importants de cette paraphrase du paragraphe 159(3) sont «tous les impôts, intérêts et pénalités, que ces derniers aient été établis ou non avant la répartition des biens».

The language of subsection 159(3) is to the effect that distribution of property without the Minister's certificate renders the person required to obtain the certificate "personally liable for the unpaid taxes, interest and penalties." [Emphasis added.] The definite article "the" precedes the words "unpaid taxes". How there can be specific taxes unpaid without an obligation to pay first arising—which is, under the *Income Tax Act*, by assessment by the Minister—cannot in logic follow.

An Interpretation Bulletin is precisely what it is stated to be. It is nothing more than some departmental officer's interpretation of subsections 159(2) and (3) of the Act and has no legal effect whatsoever, other than it is directed to employees of the Department responsible for assessing taxpayers who will follow it without question. The limit of their discretion is to do what they are told.

That interpretation does violence to the clear language of subsection 159(2).

Subsection 159(3) imposes liability if distribution of property is made "without a certificate required by subsection (2)".

Thus to render a person liable for all the unpaid taxes, interest and penalties, that person must have failed to obtain a certificate contemplated by subsection 159(2).

A person within the categories mentioned in subsection (2), before distributing any property under his control, shall obtain a certificate from the Minister that taxes, interest and penalties "that have been assessed under this Act" have been paid or secured.

That language on its face creates a liability only when distribution of property has been made after an assessment has been made. The language is clear and is susceptible of no other meaning. Certainly taxes do not become payable before assessment.

In this instance an assessment of North Carleton was made on June 14, 1979. As at that date no "taxes, interest or penalties" had been assessed

Le paragraphe 159(3) prévoit que toute répartition de biens faite sans le certificat du Ministre rend la personne tenue d'obtenir ce certificat «personnellement responsable des impôts, intérêts et pénalités non payés». [C'est moi qui souligne.] L'article défini «the» précède les termes «unpaid taxes» (impôts non payés). Comment peut-il logiquement y avoir des impôts non payés sans une obligation préalable d'acquitter ces impôts, obligation qui découle de la cotisation établie par le Ministre en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

Un bulletin d'interprétation est précisément ce que son nom indique. Il n'est rien de plus que l'interprétation des paragraphes 159(2) et (3) de la Loi par un fonctionnaire du Ministère et il n'a absolument aucun effet juridique si ce n'est d'aider les employés du Ministère chargés d'établir la cotisation des contribuables, lesquels employés s'y conformeront sans poser de questions. Leur pouvoir discrétionnaire se limite à faire ce qu'on leur dit de faire.

Cette interprétation va à l'encontre des termes non équivoques du paragraphe 159(2).

Le paragraphe 159(3) rend une personne responsable si elle répartit des biens «sans le certificat requis par le paragraphe (2)».

Ainsi, pour qu'une personne puisse être tenue responsable de tous les impôts, intérêts et pénalités non payés, elle doit avoir omis d'obtenir un certificat visé par le paragraphe 159(2).

Une personne faisant partie des catégories mentionnées au paragraphe (2) doit, avant de répartir les biens placés sous son contrôle, obtenir du Ministre un certificat attestant que les impôts, intérêts et pénalités «qui ont été fixés en vertu de la présente loi», ont été acquittés ou garantis.

À première vue, ces termes ne rendent une personne responsable que si elle a réparti des biens après l'établissement d'une cotisation. Ils sont non équivoques et ne peuvent être interprétés d'aucune autre façon. Les impôts ne peuvent certainement pas être exigibles avant l'établissement d'une cotisation.

Dans le présent cas, la cotisation de North Carleton a été établie le 14 juin 1979. À cette date, aucun «impôt, intérêt ou pénalité» n'avait été

under the *Income Tax Act*, from which it follows that there was no necessity to obtain the Minister's certificate and no impediment to the distribution of property by way of declaration of dividends by the board of directors of North Carleton if the creation of a right is susceptible of meaning a distribution of property within the definition of the word "property" in subsection 248(1), which is dubious.

Further, subsection 159(2) provides that the "taxes, interest or penalties" that have been assessed must be "chargeable against or payable out of the property". The "property" must be that "under the control" of the person who distributes it.

Naturally the question arises as to what "property" a director has under his control.

The directors of a company form a board to which the duty is delegated by the shareholders of managing the general affairs of the company. They have the power of management and the conduct of the business of the company. Put at its very broadest it is conceivable that all assets of the company are under the control of the board of directors, but subject to the control of the board by the shareholders. Ultimate control reposes in the shareholders.

Accepting the dubious assumption that it is all assets of the company that are under the control of the directors as a board, how then are taxes which have been assessed chargeable against or payable out of the assets of the company? The *Income Tax Act* does not impose a lien on property for the payment of taxes unless one of the collection procedures was taken with a resultant charge.

Further, the question arises as to whether a "director", as each of the applicants is, falls within the initial language of subsection 159(2) reading, "Every assignee, liquidator, administrator, executor and other like person, other than a trustee in bankruptcy", who are obligated to obtain a certificate of the Minister before distributing property under their control.

A trustee in bankruptcy is excepted, being elsewhere covered.

fixé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de sorte qu'il n'était pas nécessaire d'obtenir le certificat du Ministre et que rien n'empêchait le conseil d'administration de North Carleton de répartir les biens sous forme de déclaration de dividendes, si la création d'un droit peut comprendre la répartition de biens, suivant la définition du mots «biens» au paragraphe 248(1), ce dont je doute.

Le paragraphe 159(2) prévoit en outre que les «impôts, intérêts ou pénalités» qui ont été fixés doivent être «imputables ou payables sur les biens». Les «biens» doivent être «sous le contrôle» de la personne qui les répartit.

Il s'agit naturellement de savoir quels «biens» un administrateur a sous son contrôle.

Les administrateurs d'une compagnie forment un conseil à qui les actionnaires délèguent la fonction de gérer les affaires générales de la compagnie. Ils ont le pouvoir de gérer et de conduire les affaires de ladite compagnie. Dans un sens très large, il est même convenable que tous les actifs de la compagnie soient sous le contrôle du conseil d'administration, sous réserve du droit de regard des actionnaires sur celui-ci. Le contrôle ultime appartient aux actionnaires.

Si on présume que tous les actifs de la compagnie sont sous le contrôle du conseil d'administration, ce dont je doute, comment les impôts qui ont été fixés peuvent-ils alors être imposables ou payables sur les biens de la compagnie? La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne crée pas un privilège sur les biens pour assurer le paiement des impôts à moins qu'on ait recours à une procédure de recouvrement qui entraîne une charge.

Il faut en outre se demander si un «administrateur de compagnie», c'est-à-dire chacun des requérants, est visé par les termes introductifs du paragraphe 159(2) «tout mandataire, liquidateur, administrateur, exécuteur testamentaire ou autre personne semblable, à l'exclusion d'un syndic de faillite», lesquels sont tenus d'obtenir un certificat du Ministre avant de répartir les biens placés sous leur contrôle.

Le syndic de faillite est exclu, son cas étant prévu par une autre disposition.

The word "director" is a term of art and accordingly has a technical meaning in respect of corporations. Use is made of the word "director" in other provisions of the *Income Tax Act* but the word is not included in the initial words of subsection 159(2).

*Prima facie* if it is not included it is excluded unless included in the words "and other like person" on the doctrine of *ejusdem generis*.

General words following specific words are ordinarily construed as limited to things *ejusdem generis* with those before enumerated.

The general words in subsection 159(2) are "and other like person". The use of the word "and" and the word "person" in the singular is unusual draftsmanship. The more frequent use would be the word "or" and the word "persons" in the plural. It is conceivable that the word "and" should join only the word "executor" as well as the word "person" being in the singular.

However a "director" is not "like" any of the preceding persons, let alone an "executor" exclusively.

The specific words which are to govern the general words "and other like person" are "assignee, liquidator, administrator, executor", all of which are terms of art having a specific meaning in their legal context and are so used in subsection 159(2).

An assignee is a person to whom an assignment is made and assignment means that property is transferred to another. The assignee is the recipient of that property.

A liquidator is a person appointed to carry out the winding-up of a company whose duty is to get

Le terme «administrateur de compagnie» est un terme technique et il a, par conséquent, un sens technique lorsqu'il s'agit de compagnies. Ce terme est utilisé dans d'autres dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*\* mais il n'est pas inclus dans les termes introductifs du paragraphe 159(2).

Si ce terme n'est pas inclus, il est donc, de prime abord, exclu à moins qu'il ne soit visé par l'expression «ou autre personne semblable» suivant la doctrine *ejusdem generis*.

Les termes génériques qui suivent des termes spécifiques sont habituellement interprétés limitativement et ne désignent que les choses de même nature que celles qui ont été énumérées.

Les termes généraux utilisés au paragraphe 159(2) sont «ou autre personne semblable». L'emploi du mot «and» (et) dans la version anglaise et du mot «person» (personne) au singulier est une façon inhabituelle de rédiger un texte de loi. Il serait plus normal d'employer le mot «or» (ou) dans la version anglaise et le mot «persons» (personnes) au pluriel. Il est possible que le mot «and» (et) employé dans la version anglaise relie uniquement le terme «executor» (exécuteur testamentaire) et le mot «person» (personne) utilisé au singulier.

Cependant, un «administrateur de compagnie» n'est pas «semblable» à l'une ou l'autre des personnes énumérées précédemment, et encore moins au seul «exécuteur testamentaire».

Les mots spécifiques qui doivent régir les termes généraux «ou autre personne semblable» sont «mandataire, liquidateur, administrateur, exécuteur testamentaire» qui sont tous des termes techniques ayant un sens précis dans leur contexte juridique, tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 159(2).

Dans le contexte de cet article, un mandataire est une personne à qui une cession est faite et cette cession signifie qu'un bien est transféré à une autre personne. Le mandataire est la personne qui reçoit ce bien.

Le liquidateur est une personne nommée pour procéder à la liquidation d'une compagnie et dont

\* Note de l'arrêtiiste: La Loi utilise, en fait, l'expression «administrateur de corporation».

in and realize the property of the company, to pay its debts and to distribute the surplus (if any) among the shareholders.

An executor is the person to whom the execution of a will is entrusted by a testator. Strictly speaking an executor is bound to satisfy all claims on the estate before distributing it among the legatees and other beneficiaries.

An administrator is the person to whom the property of a person dying intestate is committed for administration and whose duties with respect thereto correspond with those of an executor.

Basically the directors of a company are those persons acting collectively to whom the duty of managing the general affairs of the company is delegated by the shareholders. Their duty is to conduct the business of the company for the greatest benefit of the shareholders.

Directors have been described as "agents", "trustees", and "managing partners", but each such description has been judicially negated.

They have been held not to be exactly agents, not exactly trustees, not exactly managing partners. They are not the masters of the shareholders; neither are they servants of the shareholders. Their relationship is one requiring an exercise of fidelity having in view the purposes for which they are appointed and the statutory provisions under which their appointment is made.

The position of a director is very different from that of an agent or an ordinary trustee. The property of the company may not be legally vested in the directors.

Likewise the duties, rights and obligations of a director and the position of a director generally is also far different from those of an assignee, a liquidator, an administrator or an executor—so different in fact as to be unlike those of such persons, from which it follows that a director is not "another like person" to those specific persons preceding these general words as used in subsection 159(2).

les fonctions consistent à se rendre sur place et réaliser les biens de la compagnie, à acquitter ses dettes et à distribuer le surplus (le cas échéant) aux actionnaires.

<sup>a</sup> L'exécuteur testamentaire est la personne à qui un testateur confie l'exécution de son testament. Strictement parlant, un exécuteur testamentaire est tenu d'acquitter toutes les dettes de la succession avant de distribuer les biens aux légataires et aux autres bénéficiaires.

<sup>b</sup> Un administrateur est la personne à qui sont confiés les biens d'une personne qui décède intestat pour qu'il les administre et dont les fonctions à cet égard correspondent à celles d'un exécuteur testamentaire.

<sup>c</sup> Essentiellement, les administrateurs d'une compagnie sont des personnes qui agissent collectivement et à qui les actionnaires délèguent la gestion des affaires générales de la compagnie. Leur devoir consiste à assurer cette gestion au mieux des intérêts desdits actionnaires.

<sup>d</sup> Ces administrateurs ont été décrits comme des «agents», des «fiduciaires» et des «associés gestionnaires» mais toutes ces désignations ont été rejetées par les tribunaux.

<sup>e</sup> On a jugé qu'ils n'étaient pas exactement des agents, ni des fiduciaires, ni des associés gestionnaires. Ils ne sont ni les supérieurs ni les préposés des actionnaires. Ils doivent faire preuve de loyauté envers ces derniers, compte tenu des fins pour lesquelles ils sont nommés et des dispositions législatives en vertu desquelles ils sont ainsi nommés.

<sup>f</sup> La position d'un administrateur de compagnie est tout à fait différente de celle d'un agent ou d'un fiduciaire ordinaire. Les biens de la compagnie ne peuvent pas légalement être cédés aux administrateurs.

<sup>g</sup> De même, les fonctions, droits et obligations d'un administrateur de compagnie ainsi que la position qu'il occupe en général sont tout à fait différents de ceux d'un mandataire, d'un liquidateur, d'un administrateur ou d'un exécuteur testamentaire, de sorte qu'un administrateur de compagnie n'est pas une «autre personne semblable» aux personnes qui sont énumérées avant ces termes généraux utilisés au paragraphe 159(2).

A director is not a person obligated to file an income tax return under section 150 of the *Income Tax Act*, to which reference is made in subsection 159(1).

The obligation of the applicants here to obtain a certificate of the Minister certifying that taxes that have been assessed have been paid is governed by subsection 159(2).

For the reasons expressed, in the circumstances which have also been described no such obligation was incumbent upon the applicants.

Accordingly, the assessments made by the Minister on February 8, 1983 against the applicants herein are quashed and the Minister, his agents, servants and employees are restrained from taking any further action or steps pursuant to the said assessments or to otherwise attempt to enforce or realize upon the said assessments.

The applicants shall be entitled to their costs.

Un administrateur de compagnie n'est pas tenu de produire une déclaration d'impôt sur le revenu en vertu de l'article 150 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont il est fait mention au paragraphe a 159(1).

L'obligation pour les requérants en l'espèce d'obtenir un certificat du Ministre attestant que les impôts qui ont été fixés ont été payés est prévue au paragraphe 159(2).

Pour les motifs énoncés, dans les circonstances qui ont également été décrites, les requérants n'étaient pas assujettis à cette obligation.

c Les cotisations des requérants en l'espèce établies par le Ministre en date du 8 février 1983 sont donc annulées et il est interdit au Ministre, à ses agents, préposés et employés de prendre toute autre mesure relativement à ces cotisations ou de d tenter d'y donner suite.

Les requérants ont droit à leurs dépens.