

T-71-88

T-71-88

Canadian Marconi Company (Plaintiff)

v.

Her Majesty The Queen in Right of Canada (Defendant)INDEXED AS: *CANADIAN MARCONI CO. v. CANADA (T.D.)*

Trial Division, Joyal J.—Ottawa, June 14 and July 5, 1989.

Income tax — Reassessment — M.N.R. reassessing plaintiff's investment income from 1977 to 1981 as income from property — Reassessment contrary to S.C.C. decision 1973-1976 investment income business income — Plaintiff, expecting reassessment in conformity with Court's decision, neither filing notice of objection nor waivers — Statutory power of M.N.R. to assess or reassess at any time notwithstanding limitation and waiver provisions of s. 152(4) Income Tax Act — Declaration of power not imposing duty on M.N.R. to reassess — Exercise of power within M.N.R.'s discretion — Decision to reassess or not to be made in accordance with public policy — Policy decision not to be interfered with.

The plaintiff manufactures and processes electronic equipment. During the years 1973 to 1976, it reported the income it derived from short-term securities as business income. The Minister of National Revenue determined it was income from property. In a decision rendered in 1986, the Supreme Court of Canada found that the plaintiff's investment income constituted income from an active business that should be entered into the computation of "Canadian manufacturing and processing profits".

As the issue was being debated, the plaintiff continued to file tax returns for the years 1977 to 1981. On July 4, 1983, the Minister reassessed the plaintiff for those years in conformity with the position taken with respect to the years 1973-1976. The plaintiff, expecting the Minister to issue a reassessment consistent with the Supreme Court decision, did not file any notice of objection nor waivers for the years 1977-1981. The Minister later advised the plaintiff that since no waivers had been filed, he lacked the authority to issue notices of reassessment for those years and that he did not have authority to accept the waiver that the plaintiff is now filing in view of the expiry of the four-year limitation.

The plaintiff seeks a declaration that the Minister has statutory power to reassess it in conformity with the Supreme Court decision. It argues that subsection 152(4) does not constitute a statutory bar to the Minister issuing a reassessment. The

Canadian Marconi Company (demanderesse)

c.

Sa Majesté la Reine du chef du Canada (défenderesse)RÉPERTORIÉ: *CANADIAN MARCONI CO. c. CANADA (1^{re} INST.)*

b Section de première instance, juge Joyal—Ottawa, 14 juin et 5 juillet 1989.

Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Le M.R.N. a établi une nouvelle cotisation dans laquelle il tient pour un revenu tiré de biens le revenu d'investissement de la demanderesse de 1977 à 1981 — La nouvelle cotisation est contraire à la décision de la Cour suprême du Canada selon laquelle le revenu d'investissement de 1973 à 1976 est un revenu d'entreprise — La demanderesse, s'attendant que soit fixée une nouvelle cotisation conforme à la décision de la Cour, n'a pas produit d'avis d'opposition ni de renonciation — Le M.R.N. a, en vertu de la loi, le pouvoir de fixer des impôts et d'établir de nouvelles cotisations à n'importe quel moment, en dépit des dispositions de l'art. 152(4) de la Loi de l'impôt sur le revenu relatives aux délais et à la renonciation — La déclaration portant que le M.R.N. a le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation ne lui impose pas le devoir de le faire — Le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'établir une nouvelle cotisation — La décision d'établir ou non une nouvelle cotisation doit être prise conformément à l'intérêt public — La décision fondée sur l'intérêt public est à l'abri de toute intervention judiciaire.

La demanderesse fabrique et transforme de l'équipement électronique. Au cours des années 1973 à 1976, elle a déclaré les revenus tirés de valeurs à court terme comme des revenus d'entreprise. Le ministre du Revenu national a décidé qu'il s'agissait de revenus tirés de biens. Dans un jugement rendu en 1986, la Cour suprême du Canada a déclaré que le revenu d'investissement de la demanderesse constituait un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement et qu'il entrait dans le calcul des «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada».

Pendant que la question en litige était soumise aux tribunaux, la demanderesse a continué à produire ses déclarations de revenu pour les années 1977 à 1981. Le 4 juillet 1983, le ministre a établi la nouvelle cotisation de la demanderesse pour ces années-là conformément à la position adoptée relativement aux années 1973 à 1976. La demanderesse, croyant que le ministre établirait de nouvelles cotisations conformes à la décision de la Cour suprême, n'a pas produit d'avis d'opposition ni de renonciation à l'égard des années 1977 à 1981. Le ministre a plus tard avisé la demanderesse qu'en raison de l'absence de renonciation, il n'était pas habilité à délivrer des avis de nouvelle cotisation pour ces années, ni à accepter la renonciation que produit maintenant la demanderesse une fois expiré le délai de quatre ans.

La demanderesse sollicite un jugement déclaratoire portant que le ministre est habilité par la loi à établir une nouvelle cotisation en conformité avec l'arrêt de la Cour suprême. Elle soutient que le paragraphe 152(4) n'empêche pas le ministre

Crown contends that subsection 152(4) precludes the Minister from assessing outside the four-year limit except in cases of fraud or waiver.

Held, a declaration should be granted that the Minister is not statute-barred from reassessing the plaintiff for the taxation years 1977-1981.

Subsection 152(4) is not meant to close the door to assess at any time if the taxpayer should waive the protection afforded under that provision. The particular limitations found in subsection 152(4) are there to protect the taxpayer against the unfettered authority of the Minister, conferred by the opening words of the subsection, to assess "at any time". That protection is not one of public policy; it is in the nature of a private right which the taxpayer may waive.

The approach is consistent with subsection 152(8) which states that an assessment is deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under the Act. An assessment, therefore, remains valid until a successful objection or appeal by the taxpayer, or until the latter raises the shield of protection given him by subsection 152(4). It is voidable but not void *ab initio*. The way appears to have been left open to make an assessment at any time at the request and with the consent of the taxpayer. That was the view of the Tax Appeal Board when it dealt with the former subsection 152(8) in the *Gunnar* case.

The Crown's argument, that under subsection 152(4), Parliament intended to bring finality to the creditor-debtor relationship, could not be upheld, in light of the subsection's opening words, "may at any time assess tax" and of the deemed validity of any assessment under subsection 152(8). Nor could the floodgate argument be accepted. The Minister's unlimited power to assess and reassess implies a burden to exercise that power in accordance with public policy.

It is part of the Minister's residual authority, in circumstances where a taxpayer has not filed a notice of objection nor an appeal, and requests a reassessment within the limitation period, to issue such a reassessment based on a recently declared judicial interpretation favourable to another taxpayer. The Minister may exercise this discretion according to public policy. The Minister has, however, taken the position, as expressed in Information Circular IC75-7R3, that he will not issue a reassessment "based solely upon a successful appeal to the Courts by a taxpayer".

A taxpayer's failure to file a waiver does not constitute a statutory bar to the Minister making what is otherwise an untimely assessment. The legality of an Act should not be confused with its questionable effectiveness. In this respect, there is no distinction between the waiver of a right of appeal as

d'établir une nouvelle cotisation. La Couronne prétend que le paragraphe 152(4) empêche le ministre d'établir des cotisations en dehors du délai de quatre ans, sauf en cas de fraude ou de renonciation.

Jugement: un jugement devrait être rendu déclarant que le ministre n'est pas empêché par la loi d'établir une nouvelle cotisation de l'impôt de la demanderesse à l'égard des années d'imposition 1977 à 1981.

Le paragraphe 152(4) n'a pas pour but d'empêcher l'établissement d'une cotisation en tout temps si le contribuable renonce à la protection qu'il lui accorde. Les délais prévus au paragraphe 152(4) visent à protéger le contribuable contre le pouvoir vaste et illimité de fixer des impôts qui est conféré au ministre par les mots «à une date quelconque» au début du paragraphe. Cette protection ne constitue pas une garantie reposant sur l'intérêt public; c'est plutôt un droit personnel auquel le contribuable peut renoncer.

Cette solution correspond aux dispositions du paragraphe 152(8) qui prévoit qu'une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la Loi. Une cotisation est donc présumée valide jusqu'à ce qu'il soit fait droit à l'opposition ou à l'appel du contribuable, ou jusqu'à ce que celui-ci renonce à la protection que lui accorde le paragraphe 152(4). La cotisation est annulable sans toutefois être intrinsèquement nulle. Il semble qu'il est loisible au ministre d'établir une cotisation à n'importe quel moment, à la demande et avec le consentement du contribuable. C'est l'opinion qu'a émise la Commission d'appel de l'impôt dans l'affaire *Gunnar* au sujet d'une version antérieure du paragraphe 152(8).

L'interprétation donnée par la Couronne au paragraphe 152(4), c'est-à-dire que le législateur a voulu donner un caractère définitif à la relation créancier-débiteur, ne saurait être acceptée, étant donné les premiers mots de ce paragraphe, «peut, à une date quelconque, fixer des impôts», et étant donné la présomption de validité de toute cotisation en vertu du paragraphe 152(8). L'argument selon lequel le ministre pourrait être inondé de demandes ne saurait non plus être accepté. Le pouvoir illimité du ministre de fixer des impôts et d'établir de nouvelles cotisations implique le fardeau d'exercer ce pouvoir conformément à l'intérêt public.

Dans le cas où le contribuable n'aurait pas présenté d'avis d'opposition ou d'appel et demanderait au ministre, dans le délai prescrit, d'établir une nouvelle cotisation, celui-ci pourrait établir une nouvelle cotisation fondée sur une interprétation judiciaire récente ayant fait droit à la demande d'un autre contribuable, cela faisant partie de son pouvoir résiduaire. Le ministre peut exercer son pouvoir discrétionnaire conformément à l'intérêt public. Il a toutefois déjà précisé sa politique dans sa Circulaire d'information IC75-7R3, dans laquelle il déclare qu'il n'établira pas de nouvelles cotisations fondées uniquement «sur un appel devant les tribunaux d'un autre contribuable ayant eu gain de cause».

L'omission du contribuable de déposer une renonciation n'empêche pas le ministre, en vertu de la loi, d'établir ce qui serait autrement une cotisation hors délai. Il faut éviter de confondre la légalité d'un acte avec son défaut apparent d'efficacité. À cet égard, il n'y a aucune distinction entre la renon-

in the *Smerchanski* case or the kind of anticipatory waiver filed by the plaintiff. Both are options available to any taxpayer.

The Minister has the statutory authority to assess and reassess at any time. However, the Minister's discretion to act upon the plaintiff's request to reassess it in conformity with the Supreme Court of Canada decision is not affected. His policy decision is not one in which this Court or any other Court should intervene.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 125.1(1) (as added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1), 150(1), 152 (as am. by S.C. 1978-79, c. 5, s. 5(1); 1984, c. 1, s. 84(3)).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Charron v. M.N.R. (1981), 81 DTC 271 (T.R.B.); *Gunnar Mining Limited v. Minister of National Revenue* (1969), 70 DTC 1020 (T.A.B.); *Morch, Jacob John v. Minister of National Revenue*, [1949] Ex.C.R. 327; 49 DTC 649; *Davis, W.W. v. The Queen* (1984), 84 DTC 6518 (F.C.T.D.); *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 554; 74 DTC 6197 (C.A.); aff'd [1977] 2 S.C.R. 23; 76 DTC 6247.

DISTINGUISHED:

Reckitt and Colman (New Zealand) Ltd. v. Taxation Board of Review and Another, [1966] N.Z.L.R. 1032 (C.A.).

REFERRED TO:

Canadian Marconi Company v. The Queen (1982), 82 DTC 6236 (F.C.T.D.); aff'd (1984), 84 DTC 6267 (C.A.); rev'd [1986] 2 S.C.R. 522; 86 DTC 6526; *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331; 84 DTC 6345 (C.A.); *Grand Trunk Pacific Railway Co. v. Dearborn* (1919), 58 S.C.R. 315; *Lechter, Ben v. Minister of National Revenue*, [1965] 1 Ex.C.R. 413; 64 DTC 5311; *Bronze Memorials Ltd. [No. 2] v. M.N.R.* (1969), 69 DTC 5420 (Ex. Ct.); *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 593; 74 DTC 6247 (C.A.); *Cohen v. The Queen* (1980), 80 DTC 6250 (F.C.A.); *Thyssen Mining Construction of Canada Ltd. v. The Queen*, [1975] F.C. 81 (T.D.); *Melahn, Elmer M. v. Commissioner of Internal Revenue*, 9 T. C. 769 (1947 U.S.T.C.); *Kammings Ballrooms Co Ltd v Zenith Investment (Torquay) Ltd*, [1970] 2 All E.R. 871 (H.L.); *Howard v Secretary of State for the Environment*, [1972] 3 All E.R. 310 (Q.B.); *R. v. Taylor*, [1985] 1 F.C. 331; 84 DTC 6459 (T.D.); *Whitney v. Inland Revenue Commissioners*, [1926] A.C. 37 (H.L.); *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580;

ciation au droit d'appel comme dans l'affaire *Smerchanski* et la sorte de renonciation anticipée présentée par la demanderesse. Il s'agit dans les deux cas de choix qui s'offrent à tout contribuable.

a Le ministre a le pouvoir en vertu de la loi de fixer des impôts et d'établir de nouvelles cotisations à n'importe quel moment. Le pouvoir discrétionnaire du ministre d'accéder à la demande de la demanderesse qui l'invite à établir une nouvelle cotisation conformément à l'arrêt de la Cour suprême du Canada n'est toutefois pas touché. Sa décision fondée sur l'intérêt public est à l'abri de toute intervention de cette Cour ou de toute autre cour.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125.1(1) (ajouté par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1), 150(1), 152 (mod. par S.C. 1978-79, chap. 5, art. 5(1); 1984, chap. 1, art. 84(3)).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Charron c. M.R.N. (1981), 81 DTC 271 (C.R.I.); *Gunnar Mining Limited c. Le ministre du Revenu national* (1969), 70 DTC 1020 (C.A.I.); *Morch, Jacob John v. Minister of National Revenue*, [1949] R.C.É. 327; 49 DTC 649; *Davis, W.W. c. La Reine* (1984), 84 DTC 6518 (C.F. 1^{re} inst.); *Smerchanski c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 554; 74 DTC 6197 (C.A.); conf. [1977] 2 R.C.S. 23; 76 DTC 6247.

DISTINCTION FAITE AVEC:

Reckitt and Colman (New Zealand) Ltd. v. Taxation Board of Review and Another, [1966] N.Z.L.R. 1032 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

Canadian Marconi Company c. La Reine (1982), 82 DTC 6236 (C.F. 1^{re} inst.); conf. (1984), 84 DTC 6267 (C.A.F.); inf. [1986] 2 R.C.S. 522; 86 DTC 6526; *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331; 84 DTC 6345 (C.A.); *Grand Trunk Pacific Railway Co. v. Dearborn* (1919), 58 R.C.S. 315; *Lechter, Ben v. Minister of National Revenue*, [1965] 1 R.C.É. 413; 64 DTC 5311; *Bronze Memorials Ltd. [No. 2] v. M.N.R.* (1969), 69 DTC 5420 (C. de l'É.); *Galway c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 593; 74 DTC 6247 (C.A.); *Cohen c. La Reine* (1980), 80 DTC 6250 (C.A.F.); *Thyssen Mining Construction of Canada Ltd. c. La Reine*, [1975] C.F. 81 (1^{re} inst.); *Melahn, Elmer M. v. Commissioner of Internal Revenue*, 9 T. C. 769 (1947 U.S.T.C.); *Kammings Ballrooms Co Ltd v Zenith Investment (Torquay) Ltd*, [1970] 2 All E.R. 871 (H.L.); *Howard v Secretary of State for the Environment*, [1972] 3 All E.R. 310 (Q.B.); *R. c. Taylor*, [1985] 1 C.F. 331; 84 DTC 6459 (1^{re} inst.); *Whitney v. Inland Revenue Commissioners*, [1926] A.C. 37 (H.L.); *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.É. 580;

[1949] 1 D.L.R. 810; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; 84 DTC 6305; *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600; (1974), 74 DTC 6355 (C.A.).

AUTHORS CITED

Driedger, E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
Halsbury's Laws of England, vol. 1, 4th ed. London: Butterworths, 1973.

COUNSEL:

Wilfrid Lefebvre, Q.C. and *Patrice Marceau* for plaintiff.
Pierre Barsalou for defendant.

SOLICITORS:

Ogilvy, Renault, Montréal, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

JOYAL J.: The plaintiff seeks from this Court a declaratory judgment. The issues involves an interpretation of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63]. It requires specifically an interpretation of that statute dealing with the power of the Minister of National Revenue to reassess a taxpayer.

The irony of this case is that whereas the power of the Minister to reassess has traditionally been resisted by the taxpayer, in this case, it is the other way around. It is the taxpayer who prays the Minister to reassess it. It is the Minister who resists it on the grounds that he has no authority to do so.

In order to focus on this abnormal and improbable turn of events, some background information is required. That background information is contained in an agreed statement of facts submitted by the parties at the trial of the action. Herewith a summary of it.

THE FACTS

The plaintiff is a well-known company involved in the manufacturing and processing of electronic

[1949] 1 D.L.R. 810; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; 84 DTC 6305; *Galway c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600; (1974), 74 DTC 6355 (C.A.).

a DOCTRINE

Driedger, E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
Halsbury's Laws of England, vol. 1, 4th ed. London: Butterworths, 1973.

b AVOCATS:

Wilfrid Lefebvre, c.r. et *Patrice Marceau* pour la demanderesse.
Pierre Barsalou pour la défenderesse.

c

PROCUREURS:

Ogilvy, Renault, Montréal, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

e

LE JUGE JOYAL: La demanderesse invite cette Cour à prononcer un jugement déclaratoire. La question en litige porte sur l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63]. Elle demande plus précisément une interprétation de cette Loi en ce qui a trait au pouvoir du ministre du Revenu national d'établir de nouvelles cotisations visant un contribuable.

g

Ironiquement, ce qui est en cause, ce n'est pas la résistance du contribuable devant le pouvoir du ministre d'établir de nouvelles cotisations, mais le contraire. En l'espèce, c'est le contribuable qui demande au ministre d'établir de nouvelles cotisations tandis que le ministre s'y refuse en alléguant qu'il n'est pas habilité à le faire.

h

Pour mieux cerner ce revirement anormal et improbable de la situation, il faut en connaître quelque peu le contexte. Des renseignements sur le contexte figurent dans l'exposé conjoint des faits présenté par les parties au procès. En voici un résumé.

i LES FAITS

j

La demanderesse est une société bien connue engagée dans la fabrication et la transformation

equipment. In each of the taxation years between 1973 and 1976, it derived considerable income from short-term securities. In each of these years, the plaintiff earmarked these revenues as business income. The Minister of National Revenue disagreed. He decided it was income from property. This affected the plaintiff's tax base pursuant to subsection 125.1(1) of the *Income Tax Act* [as added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1] and made it liable for greater taxes.

The plaintiff filed its notices of objection against these reassessments. The Minister refused to budge. The plaintiff then went to the Federal Court, Trial Division [(1982), 82 DTC 6236]. It too refused to budge. The plaintiff then went to the Federal Court of Appeal [(1984), 84 DTC 6267]. Again the plaintiff was unsuccessful.

Finally, in its ultimate attempt, the plaintiff sought relief from the Supreme Court of Canada. In its unanimous judgment, dated November 6, 1986 and reported at [1986] 2 S.C.R. 522; 86 DTC 6526, the Court allowed the plaintiff's appeal and declared that the investment income earned by the plaintiff was income from an active business for the purposes of the *Income Tax Act* and it therefore entered into the computation of "Canadian manufacturing and processing profits".

As the issue was being debated through three successive court levels, however, the plaintiff continued to file its corporation tax returns. It did so for the years 1977 to 1981 inclusive. On July 4, 1983, the Minister reassessed the plaintiff for each of those years in conformity with the position taken for the preceding four years, 1973-1976.

As of the date of this 1983 reassessment, the four-year limitation period pursuant to subsection 152(4) of the *Income Tax Act* had not yet expired. In the belief that the Minister, in accordance with the policy set out in Information Circular IC 75-7R3, would reassess the plaintiff for the last

d'équipement électronique. Au cours de chacune des années d'imposition de 1973 à 1976, elle a tiré un important revenu de valeurs à court terme. Au cours de chacune de ces années, la demanderesse a déclaré ces revenus comme du revenu d'entreprise. Le ministre du Revenu national n'a pas accepté cette qualification. Il a décidé qu'il s'agissait de revenus tirés de biens, ce qui a eu pour effet de modifier l'assiette fiscale de la demanderesse, établie en vertu du paragraphe 125.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [ajouté par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1], et d'assujettir celle-ci à un impôt plus élevé.

La demanderesse a produit ses avis d'opposition à l'égard de ces nouvelles cotisations. Le ministre a refusé de changer d'avis. La demanderesse s'est alors présentée devant la Division de première instance de la Cour fédérale [(1982), 82 DTC 6236], qui a rejeté l'appel, puis devant la Cour d'appel fédérale [(1984), 84 DTC 6267] où elle a encore une fois été déboutée.

Dans un dernier recours, la demanderesse s'est adressée à la Cour suprême du Canada. Dans un jugement unanime rendu le 6 novembre 1986 et publié au [1986] 2 R.C.S. 522; 86 DTC 6526, la Cour a accueilli le pourvoi de la demanderesse et déclaré que le revenu d'investissement tiré par la demanderesse constituait un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement pour les fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'il entrait par conséquent dans le calcul des «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada».

Pendant que la question en litige était portée successivement devant les trois instances judiciaires, la demanderesse a continué à produire ses déclarations de revenu. Elle l'a fait pour les années 1977 à 1981 inclusivement. Le 4 juillet 1983, le ministre a établi une nouvelle cotisation visant le revenu de la demanderesse pour chacune de ces années conformément à la position adoptée au cours des quatre années précédentes, de 1973 à 1976.

À la date de cette nouvelle cotisation de 1983, le délai de quatre ans prévu au paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'était pas encore expiré. Croyant que le ministre, conformément à la politique présentée dans la Circulaire d'information IC75-7R3, établirait de nouvelles cotisations

five years in a manner consistent with the ultimate Court decision with respect to the previous four years, the plaintiff did not file any notice of objection nor did it file waivers with respect to those years.

It is admitted that throughout this period of time, the Minister was aware that the plaintiff was pursuing its appeal from the previous four years and that the plaintiff's policy with respect to all the years 1973-1981 was to seek and obtain a final disposition of the issue one way or the other.

When the plaintiff finally won its case before the Supreme Court of Canada covering the 1973-1976 taxation years, it expected that the Minister would issue a reassessment for the subsequent five years, a reassessment which would be in conformity with the Supreme Court's ruling and consonant with the tax liability position of the plaintiff for the previous years.

It was in October 1987, that the plaintiff was advised that since no waivers had been filed with respect to those five years, the Minister did not have the authority to issue notices of reassessment for those years. The plaintiff was further advised that the Minister did not have authority to accept a waiver once the four-year limitation period had expired.

THE ISSUE

Simply stated, the issue is whether or not the Crown is correct in its interpretation of the *Income Tax Act* or whether or not the Minister enjoys a residual right to provide relief to the plaintiff. It is a case where contrary to tradition and practice, the Crown appears quite happy to have its wings clipped, as it were. Again contrary to tradition and practice, it is a case where the plaintiff appears quite happy to renounce its rights under the statute and bestow on the Crown unfettered discretion to reassess at will.

In order to determine the issue, the Court is invited by the parties to scrutinize the relevant provisions of the *Income Tax Act*, to interpret them in accordance with contemporary rules and to decide which side of the issue is more consistent

de l'impôt de la demanderesse pour les cinq dernières années d'une façon qui corresponde à la décision que rendrait finalement la Cour à l'égard des quatre années antérieures, la demanderesse n'a pas produit d'avis d'opposition ni de renonciation à l'égard de ces années.

Il est admis que durant toute cette période, le ministre savait que la demanderesse interjetait appel à l'égard des quatre années antérieures et que la politique de la demanderesse à l'égard de toutes les années de 1973 à 1981 était de chercher à obtenir une décision finale d'une façon ou de l'autre sur la question en litige.

Après avoir finalement eu gain de cause devant la Cour suprême du Canada à l'égard des années d'imposition 1973 à 1976, la demanderesse s'attendait que le ministre fixe pour les cinq années subséquentes une nouvelle cotisation qui soit conforme à l'arrêt de la Cour suprême et qui corresponde à l'obligation fiscale de la demanderesse au cours des années antérieures.

C'est en octobre 1987 que la demanderesse a été avisée qu'en raison de l'absence de renonciation à l'égard de ces cinq années, le ministre n'était pas habilité à émettre des avis de nouvelle cotisation pour ces années, ni à accepter une renonciation une fois expiré le délai de quatre ans.

LA QUESTION EN LITIGE

Il s'agit de savoir si la Couronne est fondée dans l'interprétation qu'elle donne de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou si le ministre dispose du pouvoir résiduaire d'accorder un redressement à la demanderesse. Il s'agit d'un cas où, contrairement à la tradition et à la pratique, la Couronne semble s'accommoder facilement d'avoir pour ainsi dire les mains liées, et la demanderesse semble s'empresse de renoncer aux droits que lui confère la Loi et d'accorder à la Couronne une discrétion illimitée pour établir de nouvelles cotisations à volonté.

Les parties invitent la Cour, appelée à trancher, à examiner minutieusement les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à les interpréter conformément aux règles actuelles et à déterminer quel côté de la question en litige cor-

with the economy of the statute and the intention of Parliament in adopting it.

In going through this process, it must be kept in mind that the plaintiff's action calls for declaratory relief only. The plaintiff concedes that the Court cannot order the Crown to reassess if it should be found that it has the power to do so.

THE STATUTE

The relevant provisions of the *Income Tax Act* are found in Part I, Division I—Returns, Assessments, Payment and Appeals.

Subsection 150(1) provides that "A return of the income for each taxation year . . . shall, without notice or demand therefor, be filed with the Minister in prescribed form and containing prescribed information." Subsection 152(1) [as am. by S.C. 1978-79, c. 5, s. 5(1)] states very clearly that the "Minister shall, with all due dispatch, examine a taxpayer's return of income for a taxation year, assess the tax for the year, the interest and penalties, if any".

Subsection 152(2) imposes another duty on the Minister, namely to "send a notice of assessment to the person by whom the return was filed". This provision is complemented by subsection 152(3) which provides that "Liability for the tax under this Part is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made."

More specific provisions relating to assessments and reassessments are found in subsection 152(4) [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84(3)]. It might be useful to reproduce the whole of this subsection at this time:

152. . . .

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

(a) at any time, if the taxpayer or person filing the return

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or

respond le mieux à l'économie de la Loi et à l'intention du législateur.

Dans tout ce processus, il faut se rappeler que la demanderesse ne sollicite qu'un jugement déclaratoire. La demanderesse reconnaît que la Cour ne peut ordonner à la Couronne d'établir une nouvelle cotisation même si elle lui reconnaissait le pouvoir de le faire.

b LA LOI

Les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* figurent à la Partie I, Section I—Déclarations, cotisations, paiement et appels.

c Le paragraphe 150(1) prévoit qu'«Une déclaration de revenu pour chaque année d'imposition . . . doit, sans avis ni mise en demeure, être adressée au Ministre en la forme prescrite et renfermer les renseignements exigés.» Le paragraphe 152(1) [mod. par S.C. 1978-79, chap. 5, art. 5(1)] prévoit très clairement que le «Ministre doit, avec toute la diligence possible, examiner la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, fixer l'impôt pour l'année, l'intérêt et les pénalités payables, s'il en est».

Le paragraphe 152(2) impose une autre obligation au ministre, soit «[d'envoyer] un avis de cotisation à la personne qui a produit la déclaration.» Cette disposition est complétée par le paragraphe 152(3) qui prévoit que «Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie.»

Des dispositions plus précises sur les cotisations et les nouvelles cotisations figurent au paragraphe 152(4) [mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 84(3)]. Il peut être utile de reprendre la teneur de ce paragraphe:

152. . . .

(4) Le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année d'imposition, et peut,

a) à une date quelconque, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration

(i) a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi, ou

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing of a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year,

(b) within 7 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii), if

(i) an assessment or reassessment of the tax of the taxpayer was required pursuant to subsection (6) or would have been required if the taxpayer had claimed an amount by filing the prescribed form referred to in that subsection on or before the day referred to therein, or

(ii) there is reason, as a consequence of the assessment or reassessment of another taxpayer's tax pursuant to this paragraph or subsection (6), to assess or reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year, and

(c) within 4 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii), in any other case,

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require, except that a reassessment, an additional assessment or assessment may be made under paragraph (b) after 4 years from the day referred to in subparagraph (a)(ii) only to the extent that it may reasonably be regarded as relating to the assessment or reassessment referred to in that paragraph.¹

Finally, subsection 152(8) states that "An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto."

THE CASE FOR THE CROWN

The matter before me involves a request by the plaintiff directed to the Crown that its Minister of National Revenue has the power to issue a reassessment for the taxation years 1977-1981 in conformity with the Supreme Court of Canada judgment in the plaintiff's favour. The Crown takes the position that its Minister does not have the statutory authority to do so.

¹ Amendments to the *Income Tax Act*, 1984, s. 45, subsection 59(1), have reduced the seven and four-year limitation rules to six and three years respectively but otherwise the provisions remain the same.

(ii) a adressé au Ministre une renonciation, en la forme prescrite, dans un délai de 4 ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation ou d'une notification portant qu'aucun impôt n'est payable pour une année d'imposition,

b) dans un délai de 7 ans à compter du jour visé au sous-alinéa a)(ii) lorsque

(i) une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable a été exigée conformément au paragraphe (6), ou l'aurait été, en application de ce paragraphe, si ce n'avait été de la production par le contribuable de la formule prescrite visée à ce paragraphe au plus tard à la date qui y est mentionnée, ou

(ii) il y a lieu, à la suite de l'établissement de la cotisation ou d'une nouvelle cotisation de l'impôt d'un autre contribuable conformément au présent alinéa ou au paragraphe (6), d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente, et

c) dans un délai de 4 ans à compter du jour visé au sous-alinéa a)(ii), dans tous les autres cas,

procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires, ou fixer des impôts, intérêts ou pénalités en vertu de la présente Partie, selon que les circonstances l'exigent, sauf qu'une nouvelle cotisation, une cotisation supplémentaire ou une cotisation peuvent être établies en vertu de l'alinéa b) plus de 4 ans après la date visée au sous-alinéa a)(ii) seulement si cette mesure peut être raisonnablement considérée comme se rapportant à la cotisation ou à la nouvelle cotisation visée à cet alinéa¹.

Enfin, le paragraphe 152(8) prévoit que « Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi. »

LES ARGUMENTS DE LA COURONNE

Dans la demande dont je suis saisi et qui est adressée à la Couronne, la demanderesse prétend que le ministre du Revenu national a le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation pour les années d'imposition 1977 à 1981 en conformité avec l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans lequel elle a obtenu gain de cause. La Couronne prétend que son ministre n'est pas habilité par la Loi à agir ainsi.

¹ Des modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1984, chap. 45, paragraphe 59(1), ont réduit les délais de sept et de quatre ans à six et trois ans respectivement, mais les autres dispositions n'ont pas été modifiées.

For purposes of clarity, I should perhaps deal first with the case for the defendant Crown. This is perhaps unusual but after reviewing all the arguments put to the Court by able counsel, the case of each party may be better understood if I should proceed in that fashion.

The basic proposition advanced by the Crown is that the plaintiff is seeking to circumvent the mandatory requirements of the *Income Tax Act* respecting the filing of a waiver and its failure to file objections or appeals. The plaintiff's filing of a waiver at this time is clearly for this purpose and in any event, the waiver cannot bestow on the Minister more power than he legitimately enjoys under the statute.

Counsel for the Crown suggests that the power of the Minister to assess is clearly limited by the text of subsection 152(4). This provision is unambiguous and clearly precludes the Minister from assessing outside the four-year limit except in the limited circumstances set out in paragraphs 152(4)(a) and (b), namely fraud or waiver. A reading of subsection 152(4) clearly indicates that a taxpayer who fails to object to or appeal an assessment under the expressed provisions of the statute cannot otherwise challenge that assessment and the issue is forever closed. This was the view taken by the Federal Court of Appeal in *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331; 84 DTC 6345, where Pratte J. stated that, as the statute provides certain rights of appeal against an assessment, no other redress or relief procedure is available.

Having failed to follow the prescribed route, says counsel, the plaintiff cannot now retroactively revive its rights which, had they been properly exercised, may have permitted reassessments to be made.

The other approach taken by the Crown is that in the statutory context of subsection 152(4), there are limits to the Minister's assessing powers. Counsel urges the Court to apply the rule

Pour plus de clarté, j'aborderais les arguments de la défenderesse en premier lieu. Cette façon de faire est peut-être inhabituelle, mais après avoir étudié tous les arguments présentés à la Cour par les savants avocats, je suis convaincu que les arguments de chaque partie peuvent être mieux compris si je procède de cette façon.

L'argument fondamental présenté par la Couronne est que la demanderesse cherche à contourner les exigences expresses de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en matière de production d'une renonciation, de même que son défaut de produire des avis d'opposition ou d'appel. La production d'une renonciation par la demanderesse à ce moment vise clairement cette fin et de toute façon, la renonciation ne peut conférer au ministre plus de pouvoirs que ceux qu'il détient légitimement en vertu de la Loi.

L'avocat de la Couronne prétend que le pouvoir du ministre d'établir des cotisations est clairement limité par la disposition du paragraphe 152(4). Cette disposition n'est pas ambiguë et elle empêche clairement le ministre d'établir des cotisations en dehors du délai de quatre ans sauf dans les circonstances précises prévues aux alinéas 152(4)a) et b), soit en cas de fraude ou de renonciation. Il ressort clairement de la lecture du paragraphe 152(4) que le contribuable qui ne produit aucun avis d'opposition ou d'appel à l'égard d'une cotisation conformément aux dispositions expresses de la Loi ne dispose d'aucun autre recours pour s'opposer à cette cotisation et que la question est réglée à jamais. C'est la position adoptée par la Cour d'appel fédérale dans *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331; 84 DTC 6345, où le juge Pratte a conclu que, la Loi prévoyant certains droits d'appel à l'égard d'une cotisation, aucune autre procédure de réparation ou de dégrèvement n'est disponible.

Selon l'avocat, puisque la demanderesse n'a pas suivi la voie prévue, elle ne peut maintenant rétablir rétroactivement ses droits qui, s'ils avaient été exercés adéquatement, auraient pu permettre l'établissement de nouvelles cotisations.

L'autre argument présenté par la Couronne est que le contexte législatif du paragraphe 152(4) impose des limites aux pouvoirs du ministre d'établir des cotisations. L'avocat demande à la Cour

articulated by E. A. Driedger in *Construction of Statutes*, 2nd ed. (1983), at page 87, as endorsed by Estey J. of the Supreme Court of Canada in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at page 578; 84 DTC 6305, at page 6323, as follows:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act . . .

According to counsel, the context of the section 152 and specifically of subsection 152(4) indicates that the Minister cannot reassess outside the statutory limit unless certain requirements are met. Any action taken by him outside the scope of this provision is clearly invalid. Parliament's intention is clearly to impose such limit upon the Minister's otherwise unfettered power to assess at any time. Such limit is a statutory bar to any assessment made outside the four-year rule unless the taxpayer has filed a waiver in the prescribed form within that time. In asking the Court to intervene, the plaintiff is in effect requesting that subparagraph 152(4)(a) be read out of the Act.

Counsel for the Crown refers to another rule of interpretation in this respect as found in the Supreme Court of Canada decision in *Grand Trunk Pacific Railway Co. v. Dearborn* (1919), 58 S.C.R. 315, where the Chief Justice said this at pages 320-321:

I cannot admit the right of the courts where the language of a statute is plain and unambiguous to practically amend such statute either by eliminating words or inserting limiting words unless the grammatical and ordinary sense of the words as enacted leads to some absurdity or some repugnance or inconsistency with the rest of the enactment, and in those cases only to the extent of avoiding that absurdity, repugnance and inconsistency.

Counsel for the Crown says that it is clear from the language of the statute that any attempt by the Minister to assess or reassess outside the limits imposed would be declared by the courts to be invalid and illegal. Such was the finding in *Lechter, Ben v. Minister of National Revenue*, [1965] 1 Ex.C.R. 413; 64 DTC 5311, in *Bronze Memorials Ltd. [No. 2] v. M.N.R.* (1969), 69 DTC 5420 (Ex. Ct.) and in *Galway v. Minister of National Rev-*

d'appliquer la règle énoncée par E. A. Driedger dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la page 87, et reprise par le juge Estey de la Cour suprême du Canada dans *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 578; 84 DTC 6305, à la page 6323:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi . . .

Selon l'avocat, le contexte de l'article 152, et tout particulièrement celui du paragraphe 152(4), indique que le ministre ne peut établir de nouvelles cotisations en dehors du délai prévu par la Loi sauf si certaines conditions sont remplies. Toute mesure prise par lui en dehors des limites de cette disposition est manifestement invalide. L'intention du législateur est clairement d'imposer une telle limite au pouvoir, par ailleurs illimité, du ministre d'établir des cotisations en tout temps. Cette limite, prévue dans la Loi, empêche le ministre de procéder à toute cotisation en dehors de la règle des quatre années sauf lorsque le contribuable a adressé une renonciation dans la forme prescrite à l'intérieur du délai. En demandant à la Cour d'intervenir, la demanderesse cherche dans les faits à retrancher l'alinéa 152(4)a) de la Loi.

À cet égard, l'avocat de la Couronne cite une autre règle d'interprétation énoncée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Grand Trunk Pacific Railway Co. v. Dearborn* (1919), 58 R.C.S. 315, où le juge en chef a déclaré ce qui suit, aux pages 320 et 321:

[TRADUCTION] Lorsque les termes d'une loi sont clairs et dépourvus d'ambiguïté, je ne peux admettre que les tribunaux aient le droit de la modifier pratiquement, soit en retranchant des mots, soit en apportant des restrictions, à moins que le sens grammatical et ordinaire du texte édicté conduise à quelque absurdité, ou à quelque incompatibilité ou contradiction avec les autres dispositions de la loi et, en ce cas, seulement dans la mesure nécessaire pour éviter cette absurdité, incompatibilité ou contradiction.

Selon l'avocat de la Couronne, il ressort clairement du libellé de la Loi que toute tentative par le ministre d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation en dehors des limites prévues serait déclarée invalide ou illégale par les tribunaux. Telle est la conclusion des décisions *Lechter, Ben v. Minister of National Revenue*, [1965] 1 R.C.É. 413; 64 DTC 5311, *Bronze Memorials Ltd. [No. 2] v. M.N.R.* (1969), 69 DTC 5420 (C. de l'É.) et

enue, [1974] 1 F.C. 593; 74 DTC 6247 (C.A.). In the *Galway* case, the Chief Justice of the Federal Court said at pages 596 F.C.; 6249 DTC:

It seems obvious that the Minister cannot, on a re-assessment, do anything other than assess in accordance with the authority conferred on him by the *Income Tax Act*.

The Chief Justice to add at pages 598 F.C.; 6250 DTC:

In those circumstances, we have grave doubt as to whether the Minister is legally entitled to re-assess for a part of the amount of tax in question. If he is not legally entitled to do so, the Court cannot require him to do so.

Pratte J., in *Cohen v. The Queen* (1980), 80 DTC 6250 (F.C.A.) adopted the reasoning in the *Galway* case respecting a taxpayer's appeal of a reassessment on the basis of a prior agreement with the Minister. The Court of Appeal had ruled [in *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600, at page 602; (1974), 74 DTC 6355, at page 6357] that "the Minister has a statutory duty to assess the amount of tax payable on the facts as he finds them in accordance with the law as he understands it. It follows that he cannot assess for some amount designed to implement a compromise settlement". Pratte J. added this at page 6251:

The agreement whereby the Minister would agree to assess income tax otherwise than in accordance with the law would, in my view, be an illegal agreement. Therefore, even if the record supported the appellant's contention that the Minister agreed to treat the profit here in question as a capital gain, that agreement would not bind the Minister and would not prevent him from assessing the tax payable by the appellant in accordance with the requirements of the statute.

The principle to be derived from these cases, according to Crown counsel, is that the Minister cannot knowingly assess in contravention of the provisions of the Act.

Another weapon in the Crown's armoury is that, on a proper construction of the statutory scheme for the establishment of tax liability, it is in the public interest that there be some finality on the fixation of any such liability. That is why there are "limitations in the taxing and appeal provisions", as found by Addy J. in *Thyssen Mining Construction of Canada Ltd. v. The Queen*, [1975] F.C. 81

Galway c. Le ministre du Revenu national, [1974] 1 C.F. 593; 74 DTC 6247 (C.A.). Dans l'affaire *Galway*, le juge en chef de la Cour fédérale a déclaré ce qui suit, aux pages 596 C.F.; 6249 DTC:

Il semble évident qu'en établissant une nouvelle cotisation, le Ministre ne peut rien faire d'autre que l'établir en conformité du pouvoir que lui confère la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le juge en chef ajoute ce qui suit, aux pages 598 C.F.; 6250 DTC:

Dans ces circonstances, nous émettons des doutes sérieux quant à savoir si le Ministre est fondé en droit à établir une nouvelle cotisation pour ne réclamer qu'une partie du montant de l'impôt en cause. S'il n'est pas fondé en droit à le faire, la Cour ne peut exiger qu'il le fasse.

Dans l'affaire *Cohen c. La Reine* (1980), 80 DTC 6250 (C.A.F.), le juge Pratte a adopté le raisonnement de l'arrêt *Galway* à l'égard de l'appel d'un contribuable visant une nouvelle cotisation fondée sur une convention préalable avec le ministre. La Cour d'appel avait conclu [dans *Galway c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600, à la page 602; (1974), 74 DTC 6355, à la page 6357] que «le Ministre a l'obligation, aux termes de la Loi, de fixer le montant de l'impôt exigible d'après les faits qu'il établit et en conformité de son interprétation de la loi. Il s'ensuit qu'il ne peut établir une cotisation pour un certain montant fixé afin de donner effet à un compromis». Le juge Pratte a ajouté ce qui suit, à la page 6251:

La convention par laquelle le ministre accepterait de cotiser pour les fins de l'impôt sur le revenu autrement que suivant la loi serait à mon avis illicite. Il s'ensuit que même si le dossier corroborait la prétention de l'appellant lorsqu'il affirme que le ministre a accepté de considérer le gain en cause comme un gain de capital, cette convention ne saurait obliger le ministre et ne lui interdirait pas de cotiser la contribution que doit verser l'appellant conformément aux exigences de la loi.

Selon l'avocat de la Couronne, il faut déduire de ces décisions le principe selon lequel le ministre ne peut, sciemment, établir des cotisations en contravention des dispositions de la Loi.

Dans un autre argument, la Couronne prétend que, si l'on interprète fidèlement le régime prévu par la loi pour établir l'assujettissement à l'impôt, il est d'intérêt public de donner un certain caractère définitif à l'assujettissement à l'impôt. Voilà pourquoi il existe des «délais dans les mécanismes d'imposition et d'appel», comme a conclu le juge Addy dans *Thyssen Mining Construction of*

(T.D.), at page 89. As a consequence, the declaratory judgment requested by the plaintiff would frustrate and be in contravention of Parliament's intention as reflected in the statute as well as be contrary to jurisprudence dealing with the limits of the Minister's assessing process.

Counsel for the Crown also refers to the waiver filed by the plaintiff out of time. He submits that such a waiver cannot be permitted to extend the powers of the Minister since, to put it into counsel's own words,

(i) the waiver would in effect eliminate clear statutory limits to the assessing powers of the Minister and purport to validate what would be ultra vires acts on the part of the Minister;

(ii) the granting of a waiver outside the 3 year limit would clearly frustrate Parliament's intention which specifically restricted the time within which a waiver could be filed;

(iii) the relevant provision was not enacted for the exclusive benefit of the Plaintiff.

Citing *Halsbury's* 4th ed., vol. 1, paragraphs 23 to 25, counsel states that as a general rule, a waiver cannot give a public authority more power than it legitimately possesses under the relevant legislation. It can only be waived by a person where it can be said that the provision is a procedural requirement enacted solely for his benefit. Of assistance to the Court in this respect, says counsel, is the 1947 case of *Melahn, Elmer M. v. Commissioner of Internal Revenue*, 9 T. C. 769 (1947 U.S.T.C.). That Court rejected the notion that limitation provisions were for the benefit of the taxpayer and can be waived by him. The Court stated at page 777:

The very nature of the question in the case at bar, furthermore, shows that the statute of limitations involved herein is not exclusively for the benefit of the taxpayer, as petitioner contends. It is much to the interest of the Commissioner and to the stability of public revenue that the waiver of limitations be done only in the manner set forth by the statute. A principle of statutory construction of ancient lineage provides that, when a statute limits the method of performing an act, it thereby precludes other methods.

In the United Kingdom, the House of Lords in the case of *Kammins Ballrooms Co Ltd v Zenith Investment (Torquay) Ltd*, [1970] 2 All E.R. 871 (H.L.), decided that statutory time limits imposed

Canada Ltd. c. La Reine, [1975] C.F. 81 (1^{re} inst.), à la page 89. Par conséquent, le jugement déclaratoire sollicité par la demanderesse dérogerait et contreviendrait à l'intention du législateur manifestée dans la Loi et irait à l'encontre de la jurisprudence portant sur les limites du rôle du ministre en matière d'établissement de cotisations.

L'avocat de la Couronne mentionne également la renonciation signifiée hors délai par la demanderesse. Il fait valoir qu'une telle renonciation ne peut augmenter les pouvoirs du ministre puisque, pour reprendre les mots de l'avocat,

[TRADUCTION] (i) la renonciation aurait pour effet d'éliminer les limites claires auxquelles la Loi assujettit les pouvoirs de cotisation du ministre et viserait à valider des actes qui sont au-delà des pouvoirs du ministre;

(ii) le fait d'accorder une renonciation après l'expiration du délai de 3 ans dérogerait clairement à l'intention du législateur qui a expressément prévu un temps limité pour la production de la renonciation;

(iii) la disposition pertinente n'a pas été adoptée pour le bénéfice exclusif de la demanderesse.

En citant les paragraphes 23 à 25 du volume 1 de la 4^e édition d'*Halsbury*, l'avocat fait valoir qu'en règle générale, une renonciation ne peut donner à une autorité publique plus de pouvoir que celui dont elle dispose légitimement en vertu de la législation pertinente. Une personne ne peut faire une renonciation que lorsque la disposition est manifestement un mécanisme procédural adopté uniquement pour son bénéfice. Selon l'avocat, la Cour peut s'inspirer à cet égard de la décision *Melahn, Elmer M. v. Commissioner of Internal Revenue* rendue en 1947, 9 T. C. 769 (1947 U.S.T.C.). Dans cette affaire, la Cour a rejeté la notion selon laquelle les dispositions prévoyant des délais avaient été adoptées pour le bénéfice du contribuable, qui pouvait y renoncer. La Cour a déclaré ce qui suit, à la page 777:

[TRADUCTION] La nature même de la question dont est saisie la Cour montre de plus que le délai de prescription en cause n'est pas établi exclusivement pour le bénéfice du contribuable, comme le prétend le requérant. Il importe beaucoup pour le commissaire et pour la stabilité du revenu public que la renonciation aux délais n'ait lieu que de la façon prévue par la loi. Un principe d'interprétation législative ancien prévoit que, lorsqu'une loi prescrit limitativement la façon d'accomplir un acte, elle élimine par le fait même d'autres façons.

Au Royaume-Uni, la Chambre des lords a conclu dans l'affaire *Kammins Ballrooms Co Ltd v Zenith Investment (Torquay) Ltd*, [1970] 2 All E.R. 871 (H.L.), que les délais de prescription

by the *Landlord and Tenant Act 1954*, were merely procedural and could be waived by a party. In another case, however, Bristow J. of the Queen's Bench Division in *Howard v Secretary of State for the Environment*, [1972] 3 All E.R. 310 (Q.B.), decided that a time limit to file an appeal under the *Town and Country Planning Act 1968* was a mandatory provision and that the Secretary of State had no power to entertain an appeal made out of time.

Counsel for the Crown contends that the waiver provision in the *Income Tax Act* is not exclusively for the benefit of the taxpayer. It is there as a matter of public policy and the waiver must necessarily comply with the strict conditions which the statute imposes. A waiver filed under any other circumstances than those provided in the statute is of no consequence and cannot have the effect of clothing the Minister with a power which he does not otherwise possess.

THE CASE FOR THE PLAINTIFF

Counsel for the plaintiff submits as a general proposition that there is no statutory bar to the Minister issuing a reassessment. This proposition, counsel suggests, is reflected in the Minister's Circular No. 75-7R3 dated July 9, 1984, where paragraph 4 thereof reads as follows:

Reassessment to reduce tax payable

4. A reassessment to create a refund ordinarily will be made upon receipt of a written request by the taxpayer, even if a notice of objection has not been filed within the prescribed time, provided that

(a) the taxpayer has, within the four year filing period required by subsection 164(1), filed the return of income;

(b) the Department is satisfied that the previous assessment or reassessment was wrong;

(c) the reassessment can be made within the four-year period or the seven-year period, as the case may be, referred to in paragraph 1 above or, if that is not possible, the taxpayer has filed a waiver in prescribed form;

(d) the requested decrease in taxable income assessed is not based solely on an increased claim for capital cost allowances or other permissive deductions, where the taxpayer originally claimed less than the maximum allowable; and

prévus par la *Landlord and Tenant Act 1954* visaient uniquement la procédure et qu'ils pouvaient faire l'objet d'une renonciation par une partie. Dans l'affaire *Howard v Secretary of State for the Environment*, [1972] 3 All E.R. 310 (Q.B.), toutefois, le juge Bristow, de la Division du Banc de la Reine, a conclu que le délai prévu pour présenter un appel en vertu de la *Town and Country Planning Act 1968* était une disposition impérative et que le secrétaire d'État n'avait aucun pouvoir pour entendre l'appel interjeté après l'expiration du délai.

L'avocat de la Couronne prétend que la disposition de renonciation prévue dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas exclusivement au bénéfice du contribuable. Elle s'y trouve pour des raisons de politique publique et la renonciation doit nécessairement respecter les conditions strictes prévues dans la Loi. Une renonciation qui serait présentée dans d'autres circonstances que celles qui sont prévues dans la Loi n'entraînerait aucun effet et ne pourrait avoir pour conséquence de conférer au Ministre un pouvoir qu'il n'aurait pas autrement.

LES ARGUMENTS DE LA DEMANDERESSE

L'avocat de la demanderesse fait valoir à titre d'argument général qu'il n'existe dans la Loi aucune disposition empêchant le ministre d'établir une nouvelle cotisation. Selon l'avocat, ce principe est reflété dans la Circulaire n° 75-7R3 du ministre, datée du 9 juillet 1984, dont nous reproduisons le paragraphe 4:

8 Nouvelle cotisation visant à réduire l'impôt à payer

4. Sur réception d'une demande écrite du contribuable, le Ministère établit ordinairement une nouvelle cotisation pour donner un remboursement, même si un avis d'opposition n'a pas été produit dans le délai prescrit, pourvu:

a) que le contribuable ait produit la déclaration de revenu dans le délai de quatre ans mentionné au paragraphe 164(1);

b) que le Ministère soit convaincu que la cotisation ou nouvelle cotisation précédente était inexacte;

c) qu'il soit possible d'établir une nouvelle cotisation dans le délai de quatre ans ou de sept ans, selon le cas, dont il est fait mention au numéro 1 précédent ou, s'il n'est pas possible de remplir cette condition, que le contribuable ait produit une renonciation en la forme prescrite;

d) que la réduction du revenu imposable établi ne résulte pas uniquement d'une majoration des déductions pour amortissement ou d'autres déductions laissant une marge de manœuvre au contribuable, lorsque ce dernier a demandé au départ une déduction inférieure au maximum déductible; et

(e) the application for a refund is not based solely upon a successful appeal to the Courts by a taxpayer.

Ordinarily a taxpayer must set out specifically what is considered to be wrong in the assessment for the year.

The plaintiff argues that what must be kept in mind are the realities of the situation. The plaintiff is unjustly out-of-pocket. It has been unjustly charged with taxes which the Supreme Court of Canada has decided are not owing. Throughout the years from 1982 to 1986, when the plaintiff's challenge laboriously worked its way up the court system, both the Crown as well as the plaintiff were aware that the factual base provoking the conflict in statute interpretation of the plaintiff's investment income was being repeated from year to year. The Crown was a participant in the appeals taken by the plaintiff before the Federal Court of Canada, in both the Trial and the Appeal Divisions as well as before the Supreme Court of Canada. The Crown knew that the final determination, one way or the other, would settle the issue not only for the years under appeal but for the subsequent years as well.

It would therefore be in keeping with the whole scheme of income taxation for the Crown to have at least the legal right to reassess even though it might not have the statutory obligation to do so.

Counsel for the plaintiff suggests further that on a proper reading of the particular limitations found in subsection 152(4), one should conclude that they are there to protect the taxpayer. They are necessary safeguards to the wide and unfettered authority conferred on the Minister, by the opening words of the subsection, namely, to assess "at any time". Were it not for the prescriptive periods imposed, a taxpayer could be left in permanent limbo as to his tax position over any number of years. Taxes are debts due to the Crown and as a consequence, a taxpayer would never be able to define or certify the true amount of his liabilities.

Counsel urges the Court to find that the safeguards found in subsection 152(4) are there as a shield to protect the taxpayer. Outside of the limits

e) que la demande de remboursement ne se fonde pas uniquement sur un appel devant les tribunaux d'un autre contribuable ayant eu gain de cause.

D'ordinaire, le contribuable doit indiquer avec précision ce qu'il juge inexact dans la cotisation de l'année en cause.

a

La demanderesse prétend qu'il faut tenir compte de la réalité en cause. Elle est injustement dépossédée de certains montants. Elle a injustement été forcée de payer des impôts auxquels elle n'était pas assujettie selon l'arrêt de la Cour suprême du Canada. De 1982 à 1986, au moment où l'opposition de la demanderesse faisait laborieusement son chemin dans le système judiciaire, la Couronne et la demanderesse savaient toutes deux que l'ensemble des faits donnant lieu au différend sur l'interprétation de la Loi à l'égard du revenu d'investissement de la demanderesse se répétait d'année en année. La Couronne était partie aux appels interjetés par la demanderesse devant la Cour fédérale du Canada, Division de première instance et Division d'appel, tout comme devant la Cour suprême du Canada. La Couronne savait que la décision finale, dans un sens ou dans l'autre, réglerait la question non seulement pour les années visées par l'appel mais également pour les années subséquentes.

e

Il serait par conséquent logique, compte tenu de tout le régime de l'impôt sur le revenu, que la Couronne ait à tout le moins le droit légal d'établir de nouvelles cotisations même si elle n'y était pas obligée aux termes de la Loi.

f

L'avocat de la demanderesse fait de plus valoir qu'à la lecture des dispositions du paragraphe 152(4), qui prévoient expressément des délais, force est de conclure que les délais visent à protéger le contribuable. Ils constituent des garanties nécessaires compte tenu du pouvoir vaste et illimité de fixer des impôts qui est conféré au ministre par les mots «à une date quelconque» au début du paragraphe. S'il n'y avait aucun délai, le contribuable serait dans l'incertitude permanente quant à son assujettissement à l'impôt pour bon nombre d'années. L'impôt constitue une dette envers la Couronne et par conséquent, le contribuable ne serait jamais en mesure de définir ou de préciser le montant exact de ses obligations.

g

h

i

L'avocat demande à la Cour de conclure que les garanties prévues au paragraphe 152(4) constituent un bouclier visant à protéger le contribuable.

j

imposed, the Minister must prove either fraud or waiver. In the absence of either, the taxpayer can resist any notice of assessment and have it declared null and of no effect. It does not follow, however, that such notice of assessment would be void *ab initio*. It would simply be voidable and its voidable character would only be crystallized if the taxpayer decided to avail himself of his statutory defences.

This approach, says counsel, is consistent with other provisions of the Act including, *inter alia*, subsection 152(8) which declares that "An assessment ... shall ... be deemed to be valid and binding". It is also consistent with the statutory duty imposed on the Minister to fix the tax payable under the Act. No more, no less. As a generic principle, therefore, the protection afforded a taxpayer under subsection 152(4) is not one of public policy but in a nature of a private right which a taxpayer may exercise at will.

In fact, argues plaintiff's counsel, the situation is analogous to an action taken on a bill of exchange well after the applicable limitations period. The defendant is perfectly free to raise or not to raise this in his defence. If he fails to do so, it is no bar to the action proceeding on the merits. In any event, says counsel, the claim on the outstanding bill subsists. It is only the right of action which might be prescribed.

In support of his proposition that subsection 152(4) is a shield to protect a taxpayer and which a taxpayer may discard, counsel for the plaintiff refers to *Charron v. M.N.R.*, a Tax Review Board decision reported at (1981), 81 DTC 271 where, at page 273, member D. E. Taylor looks upon section 152 of the Act as a "special protection accorded taxpayers" and which cannot lightly be set aside by the Minister.

Counsel also refers to *Gunnar Mining Limited v. Minister of National Revenue* (1969), 70 DTC 1020, where J. O. Welden, Q.C. of the Tax Appeal Board states at page 1026 that "the waiver provision in section 46(4) of the Act was plainly intend-

En dehors des délais prévus, le ministre doit prouver qu'il y a fraude ou qu'il y a renonciation. En l'absence de ces deux circonstances, le contribuable peut s'opposer à tout avis de cotisation et le faire casser. Cela ne signifie toutefois pas que cet avis de cotisation soit intrinsèquement nul. Il serait plutôt simplement annulable et l'annulation ne se cristalliserait que si le contribuable décidait de se prévaloir des moyens de défense que lui accorde la Loi.

Selon l'avocat, cette façon d'aborder la question correspond à d'autres dispositions de la Loi, notamment au paragraphe 152(8) qui prévoit qu'«une cotisation est réputée être valide et exécutoire». Elle correspond également à l'obligation légale du ministre de fixer l'impôt payable en vertu de la Loi. Ni plus ni moins. À titre de principe général, par conséquent, la garantie accordée au contribuable aux termes du paragraphe 152(4) ne constitue pas une garantie en vertu de la politique publique, mais plutôt un droit personnel que le contribuable peut exercer à son gré.

En fait, selon l'avocat de la demanderesse, la situation est analogue à celle d'une action intentée à l'égard d'une lettre de change une fois expirés les délais applicables. Le défendeur est parfaitement libre d'invoquer ou non ce fait comme moyen de défense. S'il ne le fait pas, l'action peut être entendue sur le fond. De toute façon, fait valoir l'avocat, la réclamation fondée sur la lettre de change est toujours valable. Seul le droit d'action peut être prescrit.

Pour étayer son argument selon lequel le paragraphe 152(4) est un bouclier qui a pour objet de protéger le contribuable et auquel ce dernier peut renoncer, l'avocat de la demanderesse cite la décision *Charron c. M.R.N.*, de la Commission de révision de l'impôt, publiée au (1981), 81 DTC 271, dans laquelle D. E. Taylor, membre de la Commission, déclare, à la page que l'article 152 de la Loi accorde une «protection spéciale ... au contribuable», protection qui ne peut être retirée à la légèreté par le ministre.

L'avocat cite également la décision *Gunnar Mining Limited c. Le ministre du Revenu national* (1969), 70 DTC 1020, dans laquelle J. O. Welden, c.r., de la Commission d'appel de l'impôt déclare, à la page 1026, que «la disposition relative à la

ed for the sole benefit and protection of taxpayers and was not intended to prevent an assessment sought by a taxpayer”.

The Board’s decision in that case goes on to say [at page 1026]:

... since Parliament obviously intended to give the Minister the broadest possible powers of assessment under section 46, the way appears to have been left open thereunder for him to make an assessment at any time at the request and with the consent of the taxpayer involved having regard to the Minister’s almost impregnable position under subsection (7) of section 46 which purports to cure any error, defect or omission therein. It has not been possible for me to imagine how an assessment made under those circumstances could run counter to section 46 or the plain overall purpose thereof.²

The plaintiff also finds support with respect to the presumed validity of any tax assessment in the case of *Morch, Jacob John v. Minister of National Revenue*, [1949] Ex.C.R. 327; 49 DTC 649 where the President of the Exchequer Court at pages 333-334 Ex.C.R.; 652 DTC is quoted as saying that, until a taxpayer can discharge the onus that an assessment is erroneous in fact or in law, it remains a valid assessment, a statement substantially repeated by the Trial Division of the Federal Court in *R. v. Taylor*, [1985] 1 F.C. 331, at page 336; 84 DTC 6459 (T.D.), at page 6461.

Counsel further submits that indicative of the judicial approach to the legal character of an assessment and to the nature of the defences available to a taxpayer is the judgment of Reed J. of this Court in *Davis, W. W. v. The Queen* (1984), 84 DTC 6518 (F.C.T.D.). The taxpayer in that case had been reassessed in 1966 with respect to his 1950 taxation year and in so doing, the Crown alleged misrepresentation on the part of the taxpayer which removed the taxpayer from the protective limitation of subsection 152(4). The parties settled the issue before trial and, in 1968, minutes of a settlement were filed in Court and confirmed

² Section 46 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1956, c. 39, s. 11, and by S.C. 1960, c. 43, s. 15, applied the six-year limitation. A 1960 amendment brought in the four-year waiver rule.

renonciation contenue au paragraphe 46(4) de la Loi a été manifestement édictée pour les seuls bénéficiaires et protection des contribuables et non dans le but de frustrer une demande de cotisation de la part de ceux-ci».

La décision de la Commission dans cette affaire se poursuit ainsi [à la page 1026]:

... il est manifeste que l’article 46 exprime la volonté du législateur de donner au Ministre les pouvoirs de cotisation le plus étendus possibles et que, par conséquent, il était loisible à ce dernier, en raison de la situation quasi inattaquable dans laquelle le place le paragraphe 7 de l’article 46 (qui vise à corriger toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans une cotisation), d’établir une cotisation à n’importe quel moment, à la demande et avec le consentement du contribuable en cause. Il m’est impossible de comprendre comment une cotisation établie dans ces circonstances pourrait aller à l’encontre de l’article 46 ou de la fin générale et manifeste recherchée par cet article².

La demanderesse s’appuie également, à l’égard de la validité présumée de toute cotisation d’impôt, sur la décision *Morch, Jacob John v. Minister of National Revenue*, [1949] R.C.É. 327; 49 DTC 649, dans laquelle le président de la Cour de l’Échiquier, aux pages 333 et 334 R.C.É.; 652 DTC, a déclaré que tant qu’un contribuable ne peut s’acquitter du fardeau de prouver que la cotisation est erronée en fait ou en droit, celle-ci demeure une cotisation valide, déclaration qui a été reprise en substance par la Division de première instance de la Cour fédérale dans l’affaire *R. c. Taylor*, [1985] 1 C.F. 331, à la page 336; 84 DTC 6459 (1^{re} inst.), à la page 6461.

L’avocat fait de plus valoir que la décision du juge Reed de cette Cour dans l’affaire *Davis, W. W. c. La Reine* (1984), 84 DTC 6518 (C.F. 1^{re} inst.), donne une bonne indication de l’attitude des tribunaux à l’égard du caractère légal d’une cotisation et de la nature des moyens de défense que le contribuable peut invoquer. Dans cette affaire, le contribuable a fait l’objet d’une nouvelle cotisation en 1966 à l’égard de son année d’imposition 1950; à cette occasion, la Couronne a prétendu que le contribuable avait fait de fausses déclarations, ce qui le privait de la protection du délai prévu au paragraphe 152(4). Les parties ont conclu une

² L’article 46 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, modifiée par S.C. 1956, chap. 39, art. 11, et par S.C. 1960, chap. 43, art. 15, prévoyait un délai de six ans. Une modification apportée en 1960 a introduit la règle de la renonciation dans les quatre ans.

by judgment. In December 1969, a notice of reassessment in conformity with the judgment was issued and the taxpayer appealed against that reassessment on the grounds that the Minister, prior to the filing of the judgment, had not proved misrepresentation on the taxpayer's part and that the reassessment was thereupon statute-barred.

In the face of this, Reed J. had this to say at page 6519:

I do not think this claim is well founded. The Minister is not required to prove misrepresentation before he sends out a notice of reassessment which is dated beyond the 4 year time period provided for in the statute. Misrepresentation must be proved only if the matter goes to trial.

Later, at page 6520, Reed J. notes that "If, as the plaintiff alleges, the Minister was required to prove misrepresentation before a settlement judgment could be entered, there would be no reason for him to engage in such a settlement . . . If the taxpayer's claim in this regard were right, it could undercut the whole purpose and rationale of settling claims without going to trial".

Counsel for the plaintiff urges me to conclude from the foregoing that no more than private interests are involved as far as a taxpayer's protection under subsection 152(4) is concerned. A taxpayer may, by consent, agree to respect a reassessment even though issued way out of time with no misrepresentation or fraud having been proven.

This, of course, was the view which had been taken by the Federal Court of Appeal in an earlier case, namely, *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 554; 74 DTC 6197 (C.A.), where the taxpayer had consented to terms of settlement of outstanding assessments covering some fifteen years, had admitted the correctness of the assessments and had waived his rights of appeal.

After ruling that, on the facts, the settlement terms could not be regarded as a thwarting of the statute or of the statutory scheme or as a substitution of taxation by contract for taxation according to statute, Thurlow J., as he then was, said this at pages 566 F.C.; 6203-6204 DTC:

transaction avant le procès et, en 1968, les termes de la transaction ont été produits devant la Cour et ratifiés par jugement. En décembre 1969, un avis de nouvelle cotisation conforme au jugement a été émis et le contribuable a interjeté appel de cet avis en prétendant que le ministre, avant le dépôt du jugement, n'avait pas prouvé les fausses déclarations du contribuable et que la nouvelle cotisation était prescrite en vertu de la Loi.

Voici ce que le juge Reed a déclaré à ce sujet, à la page 6519:

J'estime que cette prétention n'est pas fondée. Le ministre n'est pas tenu de prouver les fausses déclarations avant d'envoyer un avis de nouvelle cotisation établi après l'expiration du délai de quatre ans prévu par la loi. Les fausses déclarations n'ont à être prouvées que si l'affaire est instruite.

Plus loin, à la page 6520, le juge Reed déclare ce qui suit: «Si, comme le prétend le demandeur, le ministre était tenu de prouver les fausses déclarations avant que la Cour ne ratifie par jugement la transaction, le ministre n'aurait aucune raison de signer une telle transaction . . . Si on doit admettre la prétention formulée par le contribuable à cet égard, on sape à sa base tout l'objectif et la raison d'être des règlements à l'amiable.»

L'avocat de la demanderesse me demande de conclure de ce qui précède que la protection accordée au contribuable en vertu du paragraphe 152(4) se limite à des intérêts personnels. Le contribuable peut, à son gré, convenir de respecter une nouvelle cotisation même si celle-ci est établie longtemps après le délai et sans qu'il y ait preuve de fausses déclarations ou de fraude.

Il s'agit là, bien sûr, de la position adoptée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Smerchanski c. Le ministre du Revenu national*, [1974] C.F. 554; 74 DTC 6197 (C.A.), où le contribuable avait consenti à une transaction portant sur les cotisations de près de quinze années, admis l'exactitude des cotisations et renoncé à ses droits d'appel.

Après avoir conclu, selon les faits, que rien dans les termes de la transaction ne pouvait être considéré comme déjouant la Loi ou l'économie de la Loi ou comme substituant l'imposition par contrat à l'imposition selon la Loi, le juge Thurlow (tel était alors son titre) a déclaré ce qui suit, aux pages 566 C.F.; 6203 et 6204 DTC:

Turning to the second way in which the appellant's submission was put it appears to me, again, as a general proposition, that it is not open to the Minister to stipulate as a condition of making a re-assessment that the taxpayer admit liability for the amount to be assessed or that he waive his right of appeal. There is nothing in the statute which expressly or impliedly prohibits the making of such a stipulation by him but on the other hand nothing in the statute appears to me to expressly or impliedly authorize him to exercise his statutory powers in that way. To that extent I am in agreement with the appellant's proposition. However, if this is the correct view it appears to me that the right to object to such a stipulation is one that accrues to the taxpayer concerned and if for some reason of his own, such as the hope of avoiding a public prosecution, the taxpayer consents to such a stipulation or waives his right to object there appears to me to be no principle of public morality or of public policy which would intervene to protect him from the consequences of his own act in so consenting or waiving. I am also of the opinion that the right of a taxpayer under the Act to appeal from an assessment is not a public right or one conferred for the public benefit but is a private right of the taxpayer which he is entitled to forego or to waive if he sees fit to do so.

At pages 567 F.C.; 6204 DTC of the judgment, Thurlow J. added this:

Applying these considerations to the present situation it appears to me that if it can be said, as I think it may, that the Minister stipulated as a condition of his proceeding in the matter by way of re-assessment to recover penalties incurred, as well as taxes and interest, that the appellant admit his liability, pay the amounts assessed forthwith and waive his right of appeal, the appellant did not object thereto but, on the contrary, as evidenced both by his execution of the commitment of July 2, 1964 and by his execution of the document of July 10, 1964 and his immediate payment of the amounts assessed, consented to and approved of the stipulation. He did this in each instance with his eyes open and upon the advice of competent counsel and there is, in my view, no principle of public policy or public morality or of the policy of the statute which is offended by the assessments having been made upon such stipulation and consent or which would relieve the appellant from the consequences of his consent or of his formal waiver of his right to appeal from the assessments so made. I therefore agree with the conclusion of the learned Trial Judge that the appellant is bound by the waiver of appeal contained in the document executed by him and delivered on July 10, 1964.

This unfettered right of a taxpayer to waive his right of appeal, even when the threat of criminal prosecution hangs over him, was endorsed by the Supreme Court of Canada when the *Smerchanski* case went to appeal. Reported at [1977] 2 S.C.R. 23; 76 DTC 6247, the judgment of the Court was delivered by the Chief Justice who stated at pages 31 S.C.R.; 6251 DTC:

Since it is not contested that a taxpayer may validly waive his rights of appeal against a tax assessment and that no question of public policy is involved to preclude such a waiver,

Passons à la deuxième façon dont la prétention de l'appellant a été présentée. À nouveau, il me semble, d'un point de vue général, qu'il n'est pas loisible au Ministre de stipuler, comme condition pour établir une nouvelle cotisation, que le contribuable reconnaisse qu'il est débiteur du montant à déterminer ou qu'il renonce à son droit d'appel. Rien dans la loi ne lui interdit expressément ou tacitement de faire une telle stipulation, mais d'autre part rien dans la loi ne me semble l'autoriser expressément ou tacitement à exercer ses pouvoirs de cette façon. Dans cette mesure, je partage le point de vue de l'appellant. Cependant, s'il est valable, il me semble que le droit de s'opposer à cette stipulation appartient au contribuable concerné et que si, pour quelque motif personnel, comme l'espoir d'éviter une poursuite publique, le contribuable consent à une telle stipulation ou renonce à son droit de s'opposer, il me semble n'exister aucun principe d'ordre public ou de bonnes mœurs qui pourrait intervenir pour le protéger des conséquences de son propre acte de consentement ou de renonciation. J'estime également que le droit d'un contribuable d'interjeter appel d'une cotisation en vertu de la Loi ne constitue pas un droit d'ordre public ou un droit conféré à l'avantage du public, mais plutôt un droit personnel auquel il peut renoncer s'il juge bon de le faire.

Aux pages 567 C.F.; 6204 DTC du jugement, le juge Thurlow a ajouté ce qui suit:

Appliquant ces considérations à la situation actuelle, il m'apparaît que, si l'on peut dire, avec raison je crois, qu'avant de procéder par voie de nouvelles cotisations en vue de recouvrer les pénalités encourues, ainsi que les impôts et l'intérêt, le Ministre a fixé comme condition que l'appellant se reconnaisse débiteur, paie sans délai les montants exigibles et renonce à son droit d'appel, l'appellant ne s'y est pas opposé mais, au contraire, comme l'ont prouvé sa signature de l'engagement du 2 juillet 1964 et du document du 10 juillet 1964 ainsi que son paiement immédiat des montants exigibles, qu'il y a consenti et qu'il a approuvé la stipulation. En chaque cas, il l'a fait en pleine connaissance de cause et sur les conseils d'avocats compétents et, à mon sens, le fait d'établir les cotisations en se fondant sur cette stipulation et sur ce consentement ne porte atteinte à aucun principe d'ordre public, de bonnes mœurs ni aux principes contenus dans la loi; et aucun de ces principes ne saurait soustraire l'appellant aux conséquences de son consentement ou de sa renonciation formelle à son droit d'interjeter appel des cotisations ainsi établies. Je souscris donc à la conclusion du savant juge de première instance que l'appellant est lié par la renonciation au droit d'appel que comporte le document qu'il a signé et remis le 10 juillet 1964.

Ce droit illimité du contribuable de renoncer à son droit d'appel, même lorsque pèse sur lui la menace de poursuites criminelles, a été reconnu par la Cour suprême du Canada lorsqu'elle a été saisie du pourvoi dans l'affaire *Smerchanski*. L'arrêt de la Cour, [1977] 2 R.C.S. 23; 76 DTC 6247, a été rendu par le juge en chef qui a déclaré ce qui suit, aux pages 31 R.C.S.; 6251 DTC:

Comme il n'est pas contesté qu'un contribuable peut valablement renoncer à son droit d'appel contre une cotisation d'impôt et que l'intérêt public ne s'oppose pas à pareille renonciation, la

the only issue of importance in this appeal is whether the tax authorities, seriously contemplating prosecution, and by indictment as in the present case, are entitled to exact a waiver of rights of appeal as a binding term of settling a clear tax liability when overtures for settlement are made by the taxpayer and, in consequence, to abandon their intention to prosecute.

The Chief Justice went on to say at pages 34 S.C.R.; 6252 DTC:

The result to which I would come in this case is encased in broad statutory provisions in both England and the United States. Authorization for pecuniary settlements instead of instituting criminal proceedings has been part of the tax law in England since 1944 and is now found in the *Taxes Management Act*, 1970 (U.K.), c. 9, s. 105. In the United States, ss. 7121 and 7122 of the *Internal Revenue Code* of 1954 authorize settlements and compromises of tax liability as against civil or criminal proceedings prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defence. I do not regard these provisions as necessarily pointing to the common law invalidity of all contractual settlements made in the knowledge of probable prosecution and in order to avoid it. Rather they represent an acknowledgement of practice by seeking to put beyond dispute the power of the tax collector to settle or compromise tax liability, even if there be wilful evasion leaving the taxpayer open to possible or probable prosecution.

I would dismiss the appeals with costs.

CONCLUSIONS

I should not wish to flatter counsel unduly but they have both convinced me that there is ambiguity in the statute dealing with the right of the Minister to reassess in the circumstances of the case at bar. To resolve that ambiguity is not without difficulty.

Subsection 152(1) states clearly that the Minister shall examine a taxpayer's return and assess tax for the year. Subsection 152(4), on the other hand, says that a minister may at any time assess tax.

Similarly, subsection 152(1) speaks of a taxpayer's tax return. So does subsection 152(4) and subsection 152(5) and subsection 152(6). All of them indicate that the Minister's duty or discretion under subsection 152(1) or subsection 152(4) respectively may only be exercised on the basis of tax returns having been previously filed. It is only in subsection 152(7) that the Minister may assess a tax even though no return has been filed. This might lead one to suggest that there is a duty on the Minister to assess where a return has been

seule question importante en litige dans le présent appel est de savoir si le fisc, lorsqu'il envisage sérieusement des poursuites, par voie d'acte d'accusation comme c'est le cas en l'espèce, peut, sur l'offre faite par le contribuable, imposer comme condition préalable au règlement d'une dette fiscale indubitable a la renonciation au droit d'appel et, par voie de conséquence, renoncer lui-même à toute poursuite.

Le juge en chef ajoute ce qui suit, aux pages 34 R.C.S.; 6252 DTC:

La conclusion à laquelle j'arrive en l'espèce fait l'objet de dispositions statutaires d'ordre général en droit anglais aussi bien qu'américain. En effet, depuis 1944, le droit fiscal anglais autorise le recours aux règlements financiers au lieu de poursuites criminelles, solution aujourd'hui consacrée par la *Taxes Management Act*, 1970 (U.K.), c. 9., art. 105. Aux États-Unis, les art. 7121 et 7122 du *Internal Revenue Code* de 1954 autorisent les règlements et les transactions en matière de dettes fiscales par opposition aux poursuites civiles ou criminelles, avant qu'il y ait renvoi au ministère de la Justice aux fins de poursuites ou de défense. Je ne crois pas que ces dispositions indiquent nécessairement l'invalidité en *common law* de tous les règlements contractuels conclus dans la crainte de poursuites possibles et dans l'intention de les éviter. Elles reflètent plutôt la pratique suivie, et ont pour but de soustraire à toute contestation le pouvoir du percepteur de conclure un règlement ou un compromis en matière de dette fiscale, même lorsque le contribuable s'expose à des poursuites possibles ou probables par suite de fraude délibérée.

Je suis d'avis de rejeter les pourvois avec dépens.

CONCLUSIONS

Sans vouloir trop flatter les avocats des parties, j je dois reconnaître qu'ils m'ont tous deux convaincu de l'ambiguïté de la Loi en ce qui a trait au droit du ministre d'établir de nouvelles cotisations dans les circonstances de l'espèce. Lever cette ambiguïté n'est pas tâche facile.

Le paragraphe 152(1) prévoit clairement que le ministre doit examiner la déclaration de revenu d'un contribuable et fixer l'impôt pour l'année. Par ailleurs, le paragraphe 152(4) énonce que le ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts.

De même, le paragraphe 152(1) parle de la déclaration de revenu d'un contribuable, tout comme les paragraphes 152(4), 152(5) et 152(6). Toutes ces dispositions indiquent que le devoir du ministre en vertu du paragraphe 152(1) ou son pouvoir discrétionnaire en vertu du paragraphe 152(4) ne peut être exercé que lorsque des déclarations de revenu ont été produites. Seul le paragraphe 152(7) prévoit que le ministre peut fixer l'impôt à payer même en l'absence d'une déclaration. Cela pourrait donner à penser que le ministre a

filed but he enjoys a statutory discretion when it is otherwise.

Those observations are not necessarily pertinent to the case before me but they nevertheless outline the difficulties one faces in dealing with such dichotomous terms in the context of the same section of the statute. So too with the limitations and waiver provisions found in subsection 152(4).

My initial interpretation of the Crown's argument is that if the Minister may only assess within certain limited periods of time unless misrepresentations or fraud is present or a waiver has been filed, he may not assess at any other time. As of the limitation dates prescribed in that subsection, the Minister's powers are exhausted and whether or not the situation calls for redress in favour of the Receiver General or in favour of the taxpayer, the tax liability is determined once and for all and with a finality that reality and logic will not displace.

In the eyes of the plaintiff, however, the issue is not so black and white. The plaintiff interprets the limitation period provided in subsection 152(4) as expressing the intention of Parliament to protect the taxpayer from the unruly exercise of the Minister's prerogatives to keep assessing or reassessing a taxpayer at will. It is not meant to close the door to an assessment at any time if the taxpayer should waive the protection which the subsection affords him.

As I view the arguments advanced by both sides, the issues may be broken down as follows:

1. In resolving the ambiguity in the text of subsection 152(4), should one read into it the intention of Parliament to write *finis* to the whole assessment scheme if the limitation periods mentioned therein are not respected? If so, that would be the end of the matter.
2. On the other hand, if it should be found that the limitations imposed are for the benefit of the taxpayer, it would continue to be the Minister's prerogative to assess at any time, leaving it to

l'obligation d'établir une cotisation lorsqu'une déclaration de revenu a été produite, mais qu'il a un pouvoir discrétionnaire dans le cas contraire.

Les observations qui précèdent ne sont pas nécessairement pertinentes à la question dont je suis saisi, mais elles illustrent néanmoins les difficultés découlant d'expressions dichotomiques à l'intérieur du même article de la Loi. Il en est de même des dispositions en matière de délai et de renonciation figurant au paragraphe 152(4).

Voici ma perception initiale de l'argument de la Couronne: si le ministre ne peut établir des cotisations qu'à l'intérieur de certains délais, sauf s'il y a présentation erronée des faits, fraude ou production d'une renonciation, il ne peut établir de cotisation en tout autre temps. Une fois expirés les délais prévus par ce paragraphe, les pouvoirs du ministre sont prescrits et, peu importe que la situation appelle un redressement en faveur du receveur général ou en faveur du contribuable, l'obligation fiscale est déterminée une fois pour toutes, avec une irrévocabilité que ni la réalité ni la logique ne peuvent entamer.

Aux yeux de la demanderesse toutefois, le point en litige n'est pas aussi noir sur blanc. La demanderesse interprète le délai prévu au paragraphe 152(4) comme l'expression de l'intention du législateur de protéger le contribuable contre l'exercice abusif du pouvoir du ministre d'établir à volonté des cotisations ou de nouvelles cotisations. La disposition n'a pas pour but d'empêcher l'établissement d'une nouvelle cotisation en tout temps si le contribuable renonce à la protection qu'elle lui accorde.

À la lumière des arguments présentés par les deux parties, je décomposerai ainsi les points en litige:

1. Pour lever l'ambiguïté de la formulation du paragraphe 152(4), faut-il voir dans cette disposition l'intention du législateur de mettre un point final à tout le mécanisme de l'établissement d'une cotisation si les délais qui y sont prévus ne sont pas respectés? Dans l'affirmative, la question serait tranchée.
2. Par contre, s'il s'avère que les délais prévus existent pour le bénéfice du contribuable, le pouvoir du ministre d'établir des cotisations à une date quelconque serait toujours en vigueur,

the taxpayer to avail himself of his defences if he so wishes.

In considering these alternatives, the factual basis on which these proceedings are taken cannot be completely overlooked. It is a fact that the assessments made by the Minister for the years 1973-1976 as well as for the years 1977-1981 are wrong, at least they are wrong in the sense that they are not according to law. It is admitted by the parties, and I have already referred to case law in that respect, that the Minister's powers only extend to fixing the tax liability under the Act. Therefore, whether or not the plaintiff is stuck with the assessments under review, namely for the years 1977-1981, the fact is that when the Supreme Court decision was handed down in 1986, it became evident that the tax liability imposed on the plaintiff was wrong in law and that the assessments had not been made under the Act. The plaintiff, in its returns for each of these years, declared its liability for tax. That declaration was a perfectly proper one. Next followed the assessments of 1983. As stated by Lord Dunedin in the case of *Whitney v. Inland Revenue Commissioners*, [1926] A.C. 37 (H.L.), at page 52, "there is the declaration of liability . . . Next, there is the assessment. Liability does not depend on assessment. That, ex hypothesi, has already been fixed. But assessment particularizes the exact sum which a person liable has to pay." It follows therefore that the tax liability of the plaintiff is in the amount declared by it and not in the amount fixed in the Minister's assessments.

The other elements which bemuses me somewhat is the position taken by the Crown when the plaintiff filed its waiver and requested that it be reassessed in conformity with the Supreme Court judgment. It seems to me, at first blush, that the decision of the Crown to accede to or refuse that request was purely discretionary. I have referred earlier to the mandatory and permissive authority of the Minister to assess under section 152. It appears to be mandatory under subsection 152(1) and subsection 152(2) but discretionary under sub-

et il serait loisible au contribuable d'invoquer les moyens de défense que lui accorde la Loi, s'il le désire.

a Pour trancher cette alternative, il y a lieu de tenir compte, à tout le moins en partie, de la situation factuelle qui a donné lieu à la présente demande. Il est reconnu en fait que les cotisations établies par le ministre pour les années 1973 à 1976 de même que pour les années 1977 à 1981 sont erronées, à tout le moins en ce sens qu'elles ne sont pas conformes à la loi. Les parties ont admis, et j'ai déjà cité des décisions à cet égard, que les pouvoirs conférés au ministre se limitent à l'établissement de l'obligation fiscale conformément à la Loi. Par conséquent, que la demanderesse soit ou non aux prises avec les cotisations visées par la présente demande, pour les années 1977 à 1981, la réalité c'est que lorsque l'arrêt de la Cour suprême a été rendu en 1986, il est devenu évident que l'obligation fiscale imposée à la demanderesse était erronée en droit et que les cotisations n'avaient pas été établies conformément à la Loi. Dans ses déclarations de revenu pour chacune de ces années, la demanderesse a déclaré son obligation fiscale. Cette déclaration était parfaitement convenable. Puis ont suivi les cotisations de 1983. Comme l'a déclaré lord Dunedin dans l'affaire *Whitney v. Inland Revenue Commissioners*, [1926] A.C. 37 (H.L.), à la page 52, [TRADUCTION] «il y a d'abord la déclaration d'obligation fiscale . . . Puis il y a la cotisation. L'obligation ne dépend pas de la cotisation. En théorie, cela est déjà établi. Toutefois, la cotisation précise la somme exacte qu'une personne assujettie à l'impôt est tenue de payer.» Il s'ensuit donc que l'obligation fiscale de la demanderesse correspond au montant que celle-ci a déclaré et non au montant fixé dans les cotisations du ministre.

i L'autre élément qui m'étonne quelque peu est la position adoptée par la Couronne lorsque la demanderesse a produit sa renonciation et demandé l'établissement de nouvelles cotisations conformément à l'arrêt de la Cour suprême. À première vue, il me semble que la décision de la Couronne d'acquiescer ou de s'opposer à cette demande était purement discrétionnaire. J'ai déjà mentionné le pouvoir impératif et facultatif du ministre d'établir des cotisations en vertu de l'article 152. Ce pouvoir semble être impératif en vertu

section 152(4). The Minister might conceivably have simply refused to exercise his discretion in favour of the plaintiff. The grounds would have been persuasive: the plaintiff having failed to file the requisite objections or appeals or waivers, the plaintiff is foreclosed and the Minister, for policy or other reasons, is not prepared to take any initiative which might provide relief.

The Crown, however, did not take that position. It refused to reassess on the grounds that the Minister was bereft of any statutory authority to do so. In essence, the message to the plaintiff was that notwithstanding the obvious error in the 1977-1981 assessments or a wrongly imposed tax liability or an unjust enrichment in his hands, the Minister had these same unjustly enriched hands tied under the statute and had no power to provide relief.

As will be seen from the arguments advanced, the debate on the issue seems to slide some distance away from the narrow field of statute interpretation on which a declaratory judgment may be founded. A waiver of a taxpayer's rights under subsection 152(4) may be a matter of public policy or simply a matter of private choice. That issue does not determine if the Minister has any residual power "to assess at any time".

Similarly, if the statute which provides an assessment, under subsection 152(8) is deemed to be valid and binding, it does not necessarily follow that an untimely reassessment is, on its face, beyond the Minister's powers.

Finally, a declaration from this Court that the Minister is not statute-barred from issuing an assessment does not necessarily imply that he has a duty to do so.

With these observations, nay ruminations, in mind, the Court must now come to terms with the questions. I should perhaps proceed as follows:

des paragraphes 152(1) et 152(2), mais facultatif en vertu du paragraphe 152(4). Le ministre aurait fort bien pu simplement refuser d'exercer son pouvoir discrétionnaire en faveur de la demanderesse. *a* Il aurait eu pour ce faire des motifs convaincants: la demanderesse ayant omis de produire les avis d'opposition, d'appel ou de renonciation prévus, ces recours sont prescrits et le ministre, pour des raisons de politique ou autres, n'est pas prêt à prendre *b* quelque initiative qui puisse apporter un dégrèvement.

Toutefois, la Couronne n'a pas adopté cette position. Elle a refusé de procéder à une nouvelle cotisation en prétendant que le ministre n'était pas habilité à le faire. Elle se trouvait essentiellement à donner le message suivant à la demanderesse: nonobstant l'erreur manifeste dans les cotisations pour les années 1977 à 1981, une obligation fiscale erronée ou un enrichissement sans cause, le ministre, qui avait profité injustement de cet enrichissement, était empêché d'agir en vertu de la Loi et n'avait pas le pouvoir d'accorder un dégrèvement.

Ainsi qu'il ressort des arguments présentés, le débat sur la question en litige semble s'éloigner quelque peu du domaine étroit de l'interprétation des lois pouvant fonder un jugement déclaratoire. La renonciation d'un contribuable à ses droits en vertu du paragraphe 152(4) peut être une question de politique publique ou tout simplement une question de choix personnel. Ce point ne permet pas de trancher la question de savoir si le ministre a un pouvoir résiduaire de «fixer des impôts à une date quelconque».

De la même façon, si la Loi prévoit, au paragraphe 152(8), qu'une cotisation est réputée être valide et exécutoire, il ne s'ensuit pas nécessairement que l'établissement hors délai d'une nouvelle cotisation se situe à première vue au-delà des pouvoirs du ministre.

Enfin, toute déclaration de cette Cour portant que le ministre n'est pas empêché par la Loi d'établir une cotisation ne signifie pas nécessairement qu'il a le devoir de le faire.

Ces observations ou ces ruminations en tête, la Cour doit maintenant trancher les questions. Il y aurait lieu de procéder comme suit:

(1) I should find that in accordance with the jurisprudence outlined in the plaintiff's case, the protection given to a taxpayer under subsection 152(4) is one which the plaintiff may waive. The cases of *Charron v. M.N.R.*, *Gunnar Mining Limited v. Minister of National Revenue*, *Davis, W. W. v. The Queen*, *Morch, Jacob John v. Minister of National Revenue*, *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, (*supra*) consistently hold, and express in various ways, that doctrine.

(2) I subscribe to the view expressed by Welden, Q.C. in the *Gunnar* case that having regard to the Minister's almost impregnable position under subsection 46(7), now subsection 152(8), the way appears to have been left open to the Minister for him to make an assessment at any time at the request of and with the consent of the taxpayer. I have underlined the foregoing words to indicate that the ruling is not meant to impose on the Minister a duty to do so.

(3) Subsection 152(8) of the Act bears a close analysis. That subsection states that an assessment, which is always subject to a reassessment, is deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto. This particular provision, in my view, expresses the intention of Parliament to confer a *prima facie* validity on any assessment action taken by the Minister, subject only to its enforceability *vis-à-vis* the taxpayer. This presumption of validity may only be defeated by a successful objection or appeal or by the taxpayer raising the shield of protection given him by subsection 152(4). This leads me to conclude that any assessment of the Minister is voidable, but would not be void *ab initio*.

(4) The strong point raised by counsel for the Crown is the one dealing with public policy. The main thrust of this particular argument is that under subsection 152(4), Parliament clearly intended to cut short any protracted suspense over a taxpayer's tax liability, in other words, to bring finality to the creditor-debtor relationship. I must acknowledge that standing alone, such an interpretation of subsection 152(4) is plausible. That provision, however, must be read in the light of its

(1) Conformément aux décisions citées par la demanderesse, je conclus que la protection accordée au contribuable en vertu du paragraphe 152(4) peut faire l'objet d'une renonciation par la demanderesse. Les décisions *Charron c. M.R.N.*, *Gunnar Mining Limited c. Le ministre du Revenu national*, *Davis, W. W. c. La Reine*, *Morch, Jacob John v. Minister of National Revenue*, et *Smerchanski c. Le ministre du Revenu national* précitées *b* reprennent systématiquement ce principe et l'expriment de diverses façons.

(2) Je souscris à l'avis exprimé par J. O. Welden, c.r., dans l'affaire *Gunnar*, selon lequel en raison de la situation quasi inattaquable dans laquelle le paragraphe 46(7), maintenant le paragraphe 152(8), place le ministre, il était loisible au ministre d'établir une cotisation à n'importe quel moment, à la demande et avec le consentement du contribuable. J'ai souligné les mots qui précèdent pour indiquer que la décision ne vise pas à imposer une obligation au ministre.

(3) Il y a lieu d'analyser à fond le paragraphe 152(8). Ce paragraphe prévoit qu'une cotisation, qui peut toujours faire l'objet d'une nouvelle cotisation, est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente Loi. À mon avis, cette disposition exprime l'intention du législateur d'accorder une présomption de validité à toute mesure prise par le ministre pour établir une cotisation, sous réserve des recours du contribuable. Cette présomption de validité ne peut être réfutée qu'au moyen d'une opposition ou d'un appel auquel il est fait droit ou de la renonciation par le contribuable à la protection que lui accorde le paragraphe 152(4). Je conclus donc de ce qui précède que toute cotisation du ministre est annulable sans toutefois être intrinsèquement nulle.

(4) Le point fort de l'argumentation de l'avocat de la Couronne porte sur la politique publique. La portée principale de cet argument est que par l'adoption du paragraphe 152(4), le législateur a manifestement voulu couper court à toute imprécision prolongée quant à l'assujettissement du contribuable à l'impôt, en d'autres termes, donner un certain caractère définitif à la relation créancier-débiteur. Je dois reconnaître qu'en elle-même, une telle interprétation du paragraphe 152(4) est plau-

opening words, namely that the "Minister may at any time assess tax" and in the light of the deemed validity of any assessment under subsection 152(8) to which I have earlier referred. Furthermore, on the issue before me, I do not see a clearly defined public policy. The declaration sought by the plaintiff is not such as to impose a duty on the Minister to reassess. It is only to declare that the Minister has the statutory power to assess, if following the dictates of public policy, he should find that it is proper and fitting that he should do so. The Minister can hide just as well behind policy and refuse to exercise his discretion to assess as he can hide behind the statute for the same purpose. In either case, I see no flaw in whatever policy context might be found in the statute in that regard.

(5) On the issue of waiver, counsel for the Crown invited me to consider a New Zealand case. It is *Reckitt and Colman (New Zealand) Ltd. v. Taxation Board of Review and Another*, [1966] N.Z.L.R. 1032 (C.A.). This case deals with the authority of the Commissioner of Inland Revenue to waive strict compliance with the 30-day delay under section 29 of the relevant statute within which the taxpayer may appeal from a Board of Review to the Supreme Court. The case cites the Exchequer Court of Canada decision in *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580; [1949] 1 D.L.R. 810 where Thorson P. stated as follows at pages 605 Ex.C.R.; 834 D.L.R.:

An appeal from an income tax assessment is not a private dispute between the appellant taxpayer and the Minister or a *lis* in the ordinary sense . . . ; the public has an interest in the disposition of the appeal and in seeing that taxpayers are held liable for the tax which Parliament has imposed upon them

The New Zealand Court of Appeal finds in the 30-day rule a matter of public policy which the Commissioner of Inland Revenue cannot waive. The Court says at page 1039:

sible. Toutefois, cette disposition doit être interprétée à la lumière de ses premiers mots, «le Ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts», et à la lumière de la présomption de validité de toute cotisation en vertu du paragraphe 152(8) dont j'ai traité plus haut. De plus, je ne perçois pas de politique publique clairement définie à l'égard de la question dont je suis saisi. La déclaration que cherche à obtenir la demanderesse n'est pas de nature à imposer au ministre l'obligation d'établir une nouvelle cotisation. Elle vise uniquement à faire déclarer que le ministre a le pouvoir en vertu de la Loi d'établir des cotisations s'il juge qu'il est approprié et opportun de le faire, compte tenu des normes de la politique publique. Pour refuser l'exercice de son pouvoir discrétionnaire de fixer des impôts, le ministre peut tout aussi bien invoquer les impératifs de la politique que les dispositions de la Loi. Dans l'un et l'autre cas, je ne vois aucun vice dans le contexte de la politique qui peut être tiré de la Loi à cet égard.

(5) Sur la question de la renonciation, l'avocat de la Couronne m'a demandé d'analyser une décision de la Nouvelle-Zélande. Il s'agit de *Reckitt and Colman (New Zealand) Ltd. v. Taxation Board of Review and Another*, [1966] N.Z.L.R. 1032 (C.A.). Cette décision porte sur le pouvoir du commissaire du Revenu national de renoncer à l'application stricte du délai de 30 jours prévu à l'article 29 de la loi pertinente, à l'intérieur duquel le contribuable peut interjeter appel, devant la Cour suprême, de la décision d'une commission de révision. La décision cite un arrêt de la Cour de l'Échiquier du Canada dans l'affaire *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.É. 580; [1949] 1 D.L.R. 810, dans lequel le président Thorson a déclaré ce qui suit, aux pages 605 R.C.É; 834 D.L.R.:

[TRADUCTION] L'appel interjeté d'une cotisation d'impôt ne constitue pas un différend privé entre le contribuable appellant et le ministre, ou un litige au sens ordinaire du terme . . . ; le public a un intérêt à ce que l'appel soit entendu et que les contribuables soient reconnus débiteurs de l'impôt auquel le législateur les a assujettis . . .

La Cour d'appel de la Nouvelle-Zélande a conclu que la règle du délai de 30 jours constitue une question de politique publique et que le commissaire du Revenu national ne peut y renoncer. La Cour a déclaré ce qui suit, à la page 1039:

In purporting to waive the time limit the Commissioner is putting the Crown in jeopardy once more, and that, in a general way, may react to the disadvantage of other taxpayers. Accordingly, in my opinion, the Commissioner could not lawfully waive the first requirement of section 29.

This decision might be consistent with our own jurisprudence. The case before me, however, is not whether the Crown can waive a statutory prescriptive period which the taxpayer has not met. It is a case where the shoe is on the other foot. Any waiver by the plaintiff of his rights under subsection 152(4) of the Act and which has been consistently declared by our courts to be for his own protection, does not finally determine the issue. The issue is only determined if, as and when the Minister, in his discretion, decides to reassess. It is at that stage, in my respectful view, that policy considerations, if any, apply.

(6) The other approach to public policy taken by the Crown is that if it should be found that the Minister may indeed assess at any time, tax liabilities would never be finally settled and the Minister would be deluged with invitations to reassess and, as it might be surmised, on grounds which are not so starkly respectable as the plaintiff's. The quick answer to this apprehension is that the Minister must take the statute as he finds it. If Parliament should bestow upon him unlimited power to assess and reassess, there is implied a burden on the Minister to exercise that power in accordance with the dictates of public policy. If public policy should lead him to conclude that on no account should he reassess outside of the limits imposed by subsection 152(4), no matter the grief to the taxpayer, such would be within his prerogative.

(7) One can easily imagine circumstances where a particular taxpayer who has filed neither a notice of objection nor an appeal, requests the Minister well within the limitation period, to issue a reassessment based on a recently declared judicial interpretation favourable to another taxpayer. It would be my view that the Minister has a

[TRANSLATION] En acceptant de renoncer au délai, le commissaire met encore une fois la Couronne en mauvaise posture et cela, de façon générale, peut causer un inconvénient aux autres contribuables. Par conséquent, à mon avis, le commissaire ne peut, légalement, renoncer à la première exigence de l'article 29.

Il se peut que cette décision corresponde à notre jurisprudence. Toutefois, en l'espèce, il ne s'agit pas de savoir si la Couronne peut renoncer à un délai de prescription prévu par la Loi et non respecté par le contribuable. Il s'agit en l'espèce de la situation contraire. Toute renonciation par la demanderesse aux droits que lui confère le paragraphe 152(4) de la Loi et qui, selon une jurisprudence constante, existent pour sa protection ne permet pas de trancher la question. La question ne peut être tranchée que si le ministre, le cas échéant et à sa discrétion, décide d'établir une nouvelle cotisation. C'est à cette étape, à mon avis, que les principes relatifs à la politique s'appliquent, s'il en est.

(6) L'autre argument invoqué par la Couronne à l'égard de la politique publique est le suivant: si la Cour conclut que le ministre peut effectivement fixer des impôts en tout temps, l'obligation fiscale ne serait jamais réglée définitivement et le ministre pourrait être inondé de demandes visant à obtenir de nouvelles cotisations, comme on pourrait le craindre, parfois pour des motifs qui ne sont pas aussi convenables que ceux de la demanderesse en l'espèce. On peut rapidement répondre à cette crainte en affirmant que le ministre doit s'accommoder de la Loi comme elle est. Si le législateur lui a accordé un pouvoir illimité de fixer des impôts et d'établir de nouvelles cotisations, cela suppose implicitement que le ministre a le fardeau d'exercer ce pouvoir conformément aux normes de la politique publique. Si la politique publique le porte à conclure qu'il ne devrait pour aucune raison établir de nouvelles cotisations en dehors du délai prévu au paragraphe 152(4), peu importe l'effet pour le contribuable, il lui serait loisible de s'en tenir à cette décision.

(7) Il est facile d'imaginer des circonstances dans lesquelles un contribuable, qui n'a présenté aucun avis d'opposition ou d'appel, demande au ministre, dans le délai prescrit, d'établir une nouvelle cotisation fondée sur une interprétation judiciaire récente ayant fait droit à la demande d'un autre contribuable. Il me semble que le ministre a

discretion to do so. It is part of his residual authority. He may exercise this discretion according to public policy. In this respect, it will be noted that the Minister has already stated policy in his Information Circular IC75-7R3 where he declares in paragraph 4(3) that he will not issue such reassessment in these circumstances.

(8) Again on the issue of a void as against a voidable assessment, I should refer to subparagraph 152(4)(a)(i) of this Act wherein the Minister may assess at any time in the case of misrepresentation or fraud. Once an assessment is made on those grounds, the Minister is required to prove them. Until the issue is decided, however, the assessment remains a valid one and it obliges the taxpayer to come to terms with it. The assessment cannot be attacked as being void *ab initio*. It is only voidable if the Minister cannot meet the burden of proof. In the same way, therefore, the Minister may assess at any time and that assessment is valid on its face, subject only to the taxpayer availing himself of his statutory defences in which event the assessment cannot stand.

(9) I interpret the waiver provisions under the Act as a signal to the Minister that a taxpayer will not raise limitations as a defence. This enables either party to complete on-going examinations so that a more proper assessment might ultimately be made. In the absence of a waiver, a taxpayer risks having to fight a more peremptory assessment. I do not see, however, where a taxpayer's failure to do so should be a statutory bar to the Minister making what is otherwise an untimely assessment.

One must not confuse the legality of an Act with its questionable effectiveness. In this respect, I should find no distinction between the waiver of a right of appeal as in the *Smerchanski* case or the kind of anticipatory waiver filed by the plaintiff in the case at bar. Both are options available to any taxpayer. The plaintiff, as in the *Gunnar* case, simply invites the Minister to reassess it in con-

le pouvoir discrétionnaire de le faire. Cela fait partie de son pouvoir résiduaire. Il peut exercer son pouvoir discrétionnaire conformément à la politique publique. À cet égard, il convient de souligner que le ministre a déjà précisé sa politique dans sa Circulaire d'information IC75-7R3, dans laquelle il déclare, au paragraphe 4(3), qu'il n'établira pas de nouvelles cotisations en pareil cas.

(8) En ce qui a trait à nouveau à la question d'une cotisation nulle par opposition à une cotisation annulable, il y a lieu de mentionner le sous-alinéa 152(4)a)(i) de la Loi en vertu duquel le ministre peut, à une date quelconque, fixer des impôts dans les cas de présentation erronée des faits ou de fraude. Dès le moment où une cotisation est établie pour ces motifs, le ministre doit en faire la preuve. Jusqu'à l'issue du litige, toutefois, la cotisation demeure valide et elle oblige le contribuable à agir. La cotisation ne peut être attaquée sous prétexte qu'elle serait intrinsèquement nulle. Elle est annulable uniquement si le ministre ne peut s'acquitter du fardeau de la preuve. Par conséquent, le ministre peut, de la même façon, établir une cotisation à une date quelconque et cette cotisation est présumée valide, sous réserve uniquement du droit du contribuable d'invoquer les moyens de défense que lui accorde la Loi, auquel cas la cotisation cesse d'avoir effet.

(9) J'interprète les dispositions de la Loi relatives à la renonciation comme un signal indiquant au ministre que le contribuable n'invoquera pas les délais comme moyen de défense. Cela permet aux deux parties de procéder à une analyse approfondie de façon à établir une cotisation plus appropriée. En l'absence d'une renonciation, le contribuable risque d'être confronté à une cotisation plus tranchante. Je ne puis toutefois conclure que l'omission du contribuable d'adresser une renonciation empêche le ministre en vertu de la Loi d'établir ce qui serait autrement une cotisation hors délai.

Il faut éviter de confondre la légalité d'un acte avec son défaut apparent d'efficacité. À cet égard, je ne vois aucune distinction entre la renonciation au droit d'appel comme dans l'affaire *Smerchanski* et la sorte de renonciation anticipée présentée par la demanderesse en l'espèce. Il s'agit dans les deux cas de choix qui s'offrent à tout contribuable. Comme dans l'affaire *Gunnar*, la

formity with the law laid down by the Supreme Court of Canada. The Minister's discretion to act on it, however, is not affected and his policy decision is not one in which this or any other Court would deign to intervene.

JUDGMENT

I should therefore declare that in accordance with my interpretation of the *Income Tax Act*, the Minister of National Revenue is not statute-barred from reassessing the plaintiff for the taxation years 1977-1981, notwithstanding the limitation and waiver provisions of subsection 152(4) of the Act.

It follows from the reasons given that I need make no finding respecting the validity of any waiver filed outside the time limits prescribed in the statute.

demanderesse invite simplement le ministre à établir une nouvelle cotisation conformément à l'interprétation de la loi donnée par la Cour suprême du Canada. Le pouvoir discrétionnaire du ministre d'agir à cet égard n'est toutefois pas touché et sa décision politique est à l'abri de toute intervention de cette Cour ou de toute autre cour.

JUGEMENT

b Je déclarerais par conséquent que, selon l'interprétation que je donne à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le ministre du Revenu national n'est pas empêché par la Loi d'établir une nouvelle cotisation de l'impôt de la demanderesse à l'égard des années d'imposition 1977 à 1981, nonobstant les dispositions relatives aux délais et à la renonciation du paragraphe 152(4) de la Loi.

c Compte tenu des motifs susmentionnés, je n'ai pas à me prononcer sur la validité de toute renonciation produite en dehors des délais prescrits par la Loi.