

A-318-20
2022 FCA 70

A-318-20
2022 CAF 70

Her Majesty the Queen (*Appellant/Respondent on cross-appeal*)

Sa Majesté la Reine (*appelante/intimée dans l'appel incident*)

v.

c.

Dow Chemical Canada ULC (*Respondent/Appellant on cross-appeal*)

Dow Chemical Canada ULC (*intimée/appelante dans l'appel incident*)

INDEXED AS: CANADA v. DOW CHEMICAL CANADA ULC

RÉPERTORIÉ : CANADA c. DOW CHEMICAL CANADA ULC

Federal Court of Appeal, Webb, Rennie and Locke J.J.A.—
By videoconference, February 15; Ottawa, April 26, 2022.

Cour d'appel fédérale, juges Webb, Rennie et Locke,
J.C.A.—Par vidéoconférence, 15 février; Ottawa, 26 avril
2022.

Income Tax — Practice — Appeal, cross-appeal from Tax Court of Canada decision determining that decision by Minister of National Revenue (Minister) to deny taxpayer's request for downward transfer pricing adjustment not outside exclusive original jurisdiction granted to Tax Court under Tax Court of Canada Act, s. 12, Income Tax Act (ITA), s. 171 — Minister reassessed respondent's 2006 taxation year by increasing respondent's income — Reassessment reflected Minister's decision not to allow reduction in income for 2006 based on increased interest expense — Reassessment for respondent's 2007 taxation year reflected reduction in income based on increased interest expense — Minister denied respondent's request to reduce its income by the increased interest expense for its 2006 taxation year — None of the reassessments included additional interest expense for 2006 — Tax Court concluded that on appeal of resulting assessment, Tax Court both permitted, required to review manner in which Minister came to her determination under s. 247(10) — Tax Court noting that determination under s. 247(10) not made with respect to particular amount — Rather, discretionary decision whether appropriate that taxpayer's income be reduced by amount that has been identified as downward adjustment under ITA, s. 247(2) — Whether Minister's decision under s. 247(10) outside exclusive jurisdiction granted to Tax Court — Opinion rendered by Minister under subsection 247(10) outside exclusive jurisdiction of Tax Court — Resolution of this appeal turned on different remedies that may be granted by Tax Court, Federal Court — S. 247(10) imposing condition on adjustment that would otherwise be required to be made under s. 247(2) — Only condition resulting in downward adjustment being made to respondent's income was favourable opinion of Minister that circumstances were such that it would be appropriate to make adjustment — Tax Court having only three options available to it under ITA, s. 171(1), i.e. vacate, vary, or refer assessment back

Impôt sur le revenu — Pratique — Appel et appel incident d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui a conclu que la décision du ministre du Revenu national (ministre) de rejeter la demande d'un contribuable sollicitant un redressement à la baisse du prix de transfert relève de la compétence exclusive conférée à la Cour canadienne de l'impôt par la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt et l'article 171 de la Loi de l'impôt sur le revenu (LIR) — Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2006 de l'intimée en augmentant son revenu — Cette nouvelle cotisation tenait compte de la décision du ministre de refuser de réduire le montant du revenu pour l'année 2006 en fonction de la hausse des frais d'intérêts — La nouvelle cotisation établie pour l'année d'imposition 2007 de l'intimée prenait en compte la réduction du montant des revenus en fonction de la hausse des frais d'intérêts — Le ministre a rejeté la demande de l'intimée de réduire ses revenus d'une somme correspondant à la hausse des frais d'intérêts pour son année d'imposition 2006 — Ni l'une ni l'autre de ces nouvelles cotisations ne tenait compte de la hausse des frais d'intérêts pour l'année 2006 — La Cour de l'impôt a conclu que dans un appel visant la cotisation découlant d'une telle décision, la Cour de l'impôt, en vertu de sa compétence en appel, a à la fois le pouvoir et l'obligation d'examiner la manière dont le ministre en est arrivé à sa décision en application du paragraphe 247(10) — La Cour de l'impôt a noté que les décisions rendues en application du paragraphe 247(10) ne le sont pas à l'égard d'une somme précise — La décision discrétionnaire consiste plutôt à déterminer si les circonstances justifient la réduction des revenus du contribuable d'une somme correspondant au redressement à la baisse visé au paragraphe 247(2) de la LIR — Il s'agissait de déterminer si la décision rendue par le ministre en application du paragraphe 247(10) échappe à la compétence exclusive de la Cour de l'impôt — L'avis formulé par le ministre en application

to Minister — Only remedies warranting consideration were right to vary assessment or refer assessment back to Minister for reconsideration, reassessment — Determination whether appropriate that downward adjustment be made delegated by Parliament to Minister — In order for Tax Court to vary or set aside product of assessment, opinion rendered by Minister would have to be changed from an unfavourable opinion to one that is favourable to respondent — Remedies granted to Tax Court under s. 171(1) not extending to power to vary opinion of Minister rendered under s. 247(10) or to quash this opinion — No inherent jurisdiction allowing Tax Court to vary or quash Minister's opinion — Only jurisdiction conferred on Tax Court by ITA is jurisdiction to provide remedy directly impacting assessment — Not necessary for Tax Court to have power to quash Minister's opinion rendered under subsection 247(10) — Parliament chose Minister, not Tax Court to determine if circumstances such that it is appropriate that downward adjustment be made — As a result, validity of opinion more properly matter for judicial review in Federal Court, which has power to quash opinion — Assessment correct — Tax Court cannot grant mandatory order that opinion of Minister be favourable opinion under s. 247(10) — Cross-appeal raising hypothetical question not based on facts as presented to Court — Not proper cross-appeal — Order granted by Tax Court set aside — Appeal allowed; cross-appeal dismissed.

Federal Court Jurisdiction — Tax Court of Canada determining that decision by Minister of National Revenue (Minister) to deny taxpayer's request for downward transfer pricing adjustment not outside exclusive original jurisdiction granted to Tax Court under Tax Court of Canada Act, s. 12, Income Tax Act (ITA), s. 171 — Minister denied respondent's request to reduce its income by the increased interest expense for its 2006 taxation year — Tax Court concluded, in considering its appellate jurisdiction, that on appeal of resulting assessment, under its

du paragraphe 247(10) ne relève pas de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt — L'issue du présent appel reposait sur les mesures différentes que peuvent accorder la Cour de l'impôt et la Cour fédérale — Le paragraphe 247(10) impose une condition au redressement qui serait par ailleurs d'application obligatoire au titre du paragraphe 247(2) — La seule condition qui aurait permis à l'intimée d'obtenir un redressement à la baisse de ses revenus était un avis favorable du ministre selon lequel les circonstances justifiaient un tel redressement — Selon le paragraphe 171(1) de la LIR, seules trois possibilités s'offrent à la Cour de l'impôt si elle accueille l'appel, c.-à-d. annuler, modifier, ou déférer la cotisation au ministre — Les seules mesures qui méritaient d'être prises en compte étaient le droit de modifier la cotisation ou de la déférer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation — C'est au ministre que le législateur a confié la responsabilité de déterminer si les circonstances justifient qu'un redressement à la baisse soit effectué — Pour que la Cour de l'impôt modifie ou annule le produit de la cotisation, il faudrait que l'avis rendu par le ministre soit modifié et qu'il devienne favorable à l'intimée — Les mesures que peut accorder la Cour de l'impôt en vertu du paragraphe 171(1) n'incluent pas le pouvoir de modifier ou d'annuler l'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) — La Cour de l'impôt ne possède aucune compétence inhérente qui lui permettrait de modifier ou d'annuler l'avis du ministre — La seule compétence qui est conférée à la Cour de l'impôt par la LIR est celle d'ordonner des mesures ayant une incidence directe sur la cotisation — Il n'est pas nécessaire que la Cour de l'impôt ait le pouvoir d'annuler un avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) — Le législateur a choisi de confier au ministre, et non à la Cour de l'impôt, la responsabilité de déterminer si les circonstances justifient un redressement à la baisse — Par conséquent, la validité de l'avis est une question qui relève davantage d'un contrôle judiciaire par la Cour fédérale, laquelle a le pouvoir d'annuler l'avis — La cotisation était exacte — La Cour de l'impôt ne peut pas prononcer d'ordonnance mandatoire enjoignant au ministre de formuler un avis favorable en application du paragraphe 247(10) — L'appel incident soulevait uniquement une question hypothétique qui n'était pas fondée sur les faits présentés à la Cour — Il ne s'agissait pas d'un appel incident recevable — L'ordonnance prononcée par la Cour de l'impôt a été annulée — Appel accueilli; appel incident rejeté.

Compétence de la Cour fédérale — La Cour canadienne de l'impôt a conclu que la décision du ministre du Revenu national (ministre) de rejeter la demande d'un contribuable sollicitant un redressement à la baisse du prix de transfert relève de la compétence exclusive conférée à la Cour canadienne de l'impôt par l'art. 12 de la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt et l'article 171 de la Loi de l'impôt sur le revenu (LIR) — Le ministre a rejeté la demande de l'intimée de réduire ses revenus d'une somme correspondant à la hausse des frais d'intérêts pour son

appellate jurisdiction, Tax Court both permitted, required to review manner in which Minister came to her determination under ITA, s. 247(10) — Tax Court distinguished discretionary decisions of Minister to waive tax, interest or penalties from opinion rendered under s. 247(10) — Whether Minister's decision under s. 247(10) outside exclusive jurisdiction granted to Tax Court — Opinion rendered by Minister under ITA, s. 247(10) outside exclusive jurisdiction of Tax Court — Tax Court having only three options available to it under ITA, s.171(1) if appeal to Tax Court allowed, i.e. vacate, vary, or refer assessment back to Minister — Remedies granted to Tax Court under s. 171(1) not extending to power to vary opinion of Minister rendered under s. 247(10) or to quash this opinion — Tax Court not having power granted to Federal Court under Federal Courts Act, s. 18.1(3) on application for judicial review to quash decision of Minister — Validity of opinion more properly matter for judicial review in Federal Court, which has power to quash opinion.

This was an appeal and cross-appeal from a Tax Court of Canada decision. The Tax Court had been asked to determine the following question:

Where the Minister of National Revenue has exercised her discretion pursuant to subsection 247(10) of the *Income Tax Act* (“ITA”) to deny a taxpayer’s request for a downward transfer pricing adjustment, is that a decision falling outside the exclusive original jurisdiction granted to the Tax Court of Canada under section 12 of the *Tax Court of Canada Act* and section 171 of the ITA?

The Tax Court determined that such a decision by the Minister is not outside the exclusive original jurisdiction granted to the Tax Court under section 12 of the *Tax Court of Canada Act* and section 171 of the *Income Tax Act* (ITA). In the present appeal, the Crown was asking that the question as posed by the parties be answered in the affirmative.

By way of background, the Minister reassessed the respondent’s 2006 taxation year by adding approximately \$307 million to its income, as a result of certain transfer pricing adjustments made under section 247 of the ITA in relation to intercompany transactions. Following the filing by the respondent of its notice of objection, the Minister proposed, in a letter dated March 9, 2012, an increase to the interest expense claimed by the

année d'imposition 2006 — La Cour de l'impôt a conclu que dans un appel visant la cotisation découlant d'une telle décision, la Cour de l'impôt, en vertu de sa compétence en appel, a à la fois le pouvoir et l'obligation d'examiner la manière dont le ministre en est arrivé à sa décision en application du paragraphe 247(10) de la LIR — La Cour de l'impôt a fait une distinction entre, d'une part, les décisions discrétionnaires du ministre de renoncer à des montants d'impôt, d'intérêts ou de pénalités et, d'autre part, les avis formulés au titre du paragraphe 247(10) — Il s'agissait de déterminer si la décision rendue par le ministre en application du paragraphe 247(10) échappe à la compétence exclusive de la Cour de l'impôt — L'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) ne relève pas de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt — Selon le paragraphe 171(1) de la LIR, seules trois possibilités s'offrent à la Cour de l'impôt si elle accueille l'appel, c.-à-d. annuler, modifier, ou déferer la cotisation au ministre — Les mesures que peut accorder la Cour de l'impôt en vertu du paragraphe 171(1) n'incluent pas le pouvoir de modifier ou d'annuler l'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) — La Cour de l'impôt n'a pas le pouvoir qui est conféré à la Cour fédérale par le paragraphe 18.1(3) de la Loi sur les Cours fédérales d'annuler une décision du ministre sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire — La validité de l'avis est une question qui relève davantage d'un contrôle judiciaire par la Cour fédérale, laquelle a le pouvoir d'annuler l'avis si elle le juge nécessaire.

Il s’agissait d’un appel et appel incident d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt (la Cour de l’impôt). La Cour de l’impôt devait répondre à la question suivante :

La décision que rend le ministre du Revenu national lorsqu’il exerce le pouvoir discrétionnaire que lui confère le paragraphe 247(10) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (« LIR ») pour rejeter la demande d’un contribuable sollicitant un redressement à la baisse du prix de transfert relève-t-elle de la compétence exclusive conférée à la Cour canadienne de l’impôt par la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt* et l’article 171 de la LIR?

La Cour de l’impôt a conclu qu’une telle décision par le ministre relève de la compétence exclusive conférée à la Cour par l’article 12 de la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt* et l’article 171 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (LIR). Dans le présent appel, la Couronne a demandé à ce que la question, telle que posée par les parties, soit répondue par la négative.

Pour donner un aperçu du contexte, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l’égard de l’année d’imposition 2006 de l’intimée, en augmentant le revenu de cette société d’environ 307 millions de dollars, à la suite de certains redressements du prix de transfert effectués en vertu de l’article 247 de la LIR relativement à des opérations intersociétés. À la suite du dépôt de l’avis d’opposition, le ministre a envoyé une lettre de proposition

respondent for 2006 and 2007 in relation to amounts that it had borrowed. The parties agreed that the respondent's 2006 taxation year was reassessed on December 12, 2012. This reassessment reflected the Minister's decision not to allow the reduction in income for 2006 based on the increased interest expense. The reassessment issued on December 12, 2012, for the respondent's 2007 taxation year reflected the reduction in income based on the increased interest expense. In 2013, the Minister denied the respondent's request to reduce its income by the increased interest expense for its 2006 taxation year. The respondent was subsequently reassessed in 2015 and in 2017 for its 2006 taxation year. None of the reassessments included the additional interest expense for 2006 that was identified in the March 9, 2012, letter. The Tax Court concluded, in considering its appellate jurisdiction, that on an appeal of the resulting assessment, under its appellate jurisdiction, the Tax Court is both permitted and required to review the manner in which the Minister came to her determination under subsection 247(10). The Tax Court distinguished the discretionary decisions of the Minister to waive tax, interest or penalties from the opinion rendered under subsection 247(10), on the basis that the Minister's discretion to waive tax, interest or penalties is only exercised after a correct assessment is made. The Tax Court also noted that the determination under subsection 247(10) is not made with respect to a particular amount. Rather, the discretionary decision is whether it is appropriate that the taxpayer's income be reduced by the amount that has been identified as a downward adjustment under subsection 247(2) of the ITA.

At issue was whether the Minister's decision under subsection 247(10) of the ITA is outside the exclusive jurisdiction granted to the Tax Court.

Held, the appeal should be allowed and the cross-appeal dismissed.

The opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA is outside the exclusive jurisdiction of the Tax Court. The resolution of this appeal turned on the different remedies that may be granted by the Tax Court and the Federal Court. The Tax Court found that it could review the Minister's opinion and, if it should find that this opinion is not valid, it could then grant the remedies available to it under section 171 of the ITA. However, the remedies available to the

datée du 9 mars 2012, dans laquelle il était proposé de hausser le montant des frais d'intérêts déclarés par l'intimée pour les années 2006 et 2007 relativement aux sommes qu'elle avait empruntées. Les parties ont convenu que les nouvelles cotisations pour l'année d'imposition 2006 de l'intimée ont été établies le 12 décembre 2012. Cette nouvelle cotisation tenait compte de la décision du ministre de refuser de réduire le montant du revenu pour l'année 2006 en fonction de la hausse des frais d'intérêts. La nouvelle cotisation établie le 12 décembre 2012 pour l'année d'imposition 2007 de l'intimée prenait en compte la réduction du montant des revenus en fonction de la hausse des frais d'intérêts. En 2013, le ministre a rejeté la demande de l'intimée de réduire ses revenus d'une somme correspondant à la hausse des frais d'intérêts pour son année d'imposition 2006. L'intimée a fait l'objet de nouvelles cotisations en 2015 et en 2017 pour son année d'imposition 2006. Ni l'une ni l'autre de ces nouvelles cotisations ne tenait compte de la hausse des frais d'intérêts pour l'année 2006 qui avait été mentionnée dans la lettre du 9 mars 2012. La Cour de l'impôt a conclu, après avoir examiné sa compétence en appel, que dans un appel visant la cotisation découlant d'une telle décision, la Cour de l'impôt, en vertu de sa compétence en appel, a à la fois le pouvoir et l'obligation d'examiner la manière dont le ministre en est arrivé à sa décision en application du paragraphe 247(10). La Cour de l'impôt a fait une distinction entre, d'une part, les décisions discrétionnaires du ministre de renoncer à des montants d'impôt, d'intérêts ou de pénalités et, d'autre part, les avis formulés au titre du paragraphe 247(10), au motif que le pouvoir discrétionnaire du ministre de renoncer à des montants d'impôt, d'intérêts ou de pénalités ne peut être exercé qu'après qu'une cotisation valable a été établie. La Cour de l'impôt a également noté que les décisions rendues en application du paragraphe 247(10) ne le sont pas à l'égard d'une somme précise. La décision discrétionnaire consiste plutôt à déterminer si les circonstances justifient la réduction des revenus du contribuable d'une somme correspondant au redressement à la baisse visé au paragraphe 247(2) de la LIR.

La question qui se posait était de déterminer si la décision rendue par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR échappe à la compétence exclusive de la Cour de l'impôt.

Arrêt : l'appel doit être accueilli et l'appel incident rejeté.

L'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR ne relève pas de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt. L'issue du présent appel reposait sur les mesures différentes que peuvent accorder la Cour de l'impôt et la Cour fédérale. La Cour de l'impôt a conclu qu'elle pouvait faire le contrôle de l'avis du ministre et que, si elle devait conclure que cet avis n'était pas valide, elle pourrait alors accorder les mesures prévues à l'article 171 de la LIR.

Tax Court may not be adequate. Subsection 247(10) of the ITA is unique. It imposes a condition on an adjustment that would otherwise be required to be made under subsection 247(2) of the ITA, if that adjustment would reduce the income of a taxpayer. The only condition that would have resulted in the downward adjustment being made to the respondent's income was the favourable opinion of the Minister that the circumstances were such that it would be appropriate to make the adjustment. The Tax Court only has three options available to it under subsection 171(1) of the ITA if the appeal to the Tax Court is allowed. It can vacate the assessment, vary the assessment, or refer the assessment back to the Minister. Vacating the entire reassessment to only address the one issue concerning this downward adjustment was not a viable option. The only remedies that warranted consideration were the right to vary the assessment or refer the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment. The remedies are directed at the assessment. The determination of whether in the circumstances it was appropriate that the downward adjustment be made was delegated by Parliament to the Minister. The Minister's opinion under subsection 247(10) of the ITA is a separate decision of the Minister that precludes the reduction in income unless the opinion is that the circumstances are such that it is appropriate to allow the downward adjustment. In order for the Tax Court to vary or set aside the product of the assessment, i.e. the amount of taxes payable by the respondent for 2006, the opinion rendered by the Minister would have to be changed from an unfavourable opinion to one that is favourable to the respondent. The requirement of a favourable opinion before the downward adjustment can be made distinguishes this provision from other provisions of the ITA where amounts claimed by taxpayers can be adjusted to amounts that are reasonable in the circumstances. The remedies granted to the Tax Court under subsection 171(1) of the ITA do not extend to the power to vary the opinion of the Minister rendered under subsection 247(10) or to quash this opinion. The Tax Court can only vacate, vary or refer an assessment back to the Minister. The opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) is not an assessment, although it will affect an assessment. The Tax Court does not have the power that is granted to the Federal Court under subsection 18.1(3) of the *Federal Courts Act* on an application for judicial review to quash a decision of the Minister. There is no inherent jurisdiction that would allow the Tax Court to vary or quash the Minister's opinion. The power conferred by Parliament on the Tax Court to determine the correctness of an assessment does not, by implication, include the power to vary or quash the opinion rendered by the Minister under subsection 247(10). The only jurisdiction conferred on the Tax Court by the ITA is the jurisdiction to provide a remedy that directly impacts the assessment. The Tax Court can vacate an assessment, vary an assessment or refer the assessment back to the Minister. All of the remedies apply only to the assessment. It is also not necessary that the Tax Court have the power to quash the opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA,

Cependant, les mesures de redressement dont dispose la Cour de l'impôt pourraient ne pas convenir. Le paragraphe 247(10) de la LIR est unique. Ce paragraphe impose une condition au redressement qui serait par ailleurs d'application obligatoire au titre du paragraphe 247(2) de la LIR si ce redressement a pour effet de réduire les revenus du contribuable. La seule condition qui aurait permis à l'intimée d'obtenir un redressement à la baisse de ses revenus était un avis favorable du ministre selon lequel les circonstances justifiaient un tel redressement. Selon le paragraphe 171(1) de la LIR, seules trois possibilités s'offrent à la Cour de l'impôt si elle accueille l'appel : elle peut annuler la cotisation, modifier la cotisation, ou déférer la cotisation au ministre. L'annulation de la totalité de la nouvelle cotisation pour trancher la question de ce seul redressement à la baisse n'était pas une solution valable. Les seules mesures qui méritaient d'être prises en compte étaient le droit de modifier la cotisation ou de la déférer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation. Les mesures de redressement s'appliquent à la cotisation. C'est au ministre que le législateur a confié la responsabilité de déterminer si les circonstances justifient qu'un redressement à la baisse soit effectué. L'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR est une décision distincte du ministre, qui empêche toute réduction du revenu à moins que le ministre n'estime que les circonstances justifient le redressement à la baisse. Pour que la Cour de l'impôt modifie ou annule le produit de la cotisation, c'est-à-dire le montant de l'impôt que l'intimée doit payer pour l'année 2006, il faudrait que l'avis rendu par le ministre soit modifié et qu'il devienne favorable à l'intimée. Cette condition qu'un avis favorable ait été rendu avant qu'un redressement à la baisse puisse être effectué est ce qui distingue cette disposition d'autres dispositions de la LIR qui permettent que des sommes déclarées par le contribuable fassent l'objet d'un redressement pour qu'elles soient fixées à des montants raisonnables dans les circonstances. Les mesures que peut accorder la Cour de l'impôt en vertu du paragraphe 171(1) de la LIR n'incluent pas le pouvoir de modifier ou d'annuler l'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10). La Cour de l'impôt peut uniquement annuler ou modifier la cotisation ou la déférer au ministre. L'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) n'est pas une cotisation, même s'il aura une incidence sur la cotisation. La Cour de l'impôt n'a pas le pouvoir qui est conféré à la Cour fédérale par le paragraphe 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales* d'annuler une décision du ministre sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire. La Cour de l'impôt ne possède aucune compétence inhérente qui lui permettrait de modifier ou d'annuler l'avis du ministre. Le pouvoir que le législateur a conféré à la Cour de l'impôt de juger l'exactitude d'une cotisation ne comprend pas, par déduction, le pouvoir de modifier ou d'annuler un avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10). La seule compétence qui est conférée à la Cour de l'impôt par la LIR est celle d'ordonner des mesures ayant une incidence directe sur la cotisation. La Cour de l'impôt peut annuler ou modifier une cotisation, ou la déférer

as the Federal Court is granted the power to quash a decision of the Minister under subsection 18.1(3) of the *Federal Courts Act*. Since Parliament delegated the authority to render this opinion to the Minister, the Minister has the jurisdiction to render this opinion. Parliament chose the Minister and not the Tax Court as the person who would determine if the circumstances are such that it is appropriate that the downward adjustment be made. As a result, the validity of the opinion is more properly a matter for judicial review in the Federal Court, which has the power to quash the opinion, if appropriate. Since the Tax Court does not have the power to quash an opinion rendered under subsection 247(10) of the Act, it will remain valid, unless it is quashed by the Federal Court on judicial review. Without the opinion of the Minister that it was appropriate to make the downward adjustment, the assessment (which does not reflect this downward adjustment) was correct. The Tax Court cannot grant a mandatory order (*mandamus*) that the opinion of the Minister is to be a favourable opinion under subsection 247(10) of the ITA, with the result that the downward adjustment should be made to the respondent's income for its 2006 taxation year.

In the cross-appeal, the respondent sought a variation in the order that was granted by the Tax Court. The respondent was seeking to expand the situations in which the finding by the Tax Court would apply to include a scenario that was not present in the facts as submitted to the Tax Court. Since the cross-appeal only raised a hypothetical question that was not based on the facts as presented to the Court herein, it was not a proper cross-appeal. In any event, since the Minister's opinion rendered under subsection 247(10) of the ITA was not within the exclusive jurisdiction of the Tax Court, the requested variation was moot.

The order granted by the Tax Court was set aside, and the question as posed by the parties was answered in the affirmative.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Employment Insurance Act, S.C. 1996, c. 23, s. 5(3)(b).
Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 18(1), (3), 18.1(1), (3), 18.5.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 67, 123(1), 165(1.2), 169, 171, 220(3.1), 247.
Income War Tax Act, R.S.C., 1927, c. 97, s. 6(2).
Tax Court of Canada Act, R.S.C., 1985, c. T-2, s. 12.
Tax Court of Canada Rules (General Procedure), SOR/90-688a, r. 58.

au ministre. Ces mesures s'appliquent uniquement à la cotisation. Il n'est pas non plus nécessaire que la Cour de l'impôt ait le pouvoir d'annuler un avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR, puisque la Cour fédérale possède le pouvoir d'annuler une décision du ministre en vertu du paragraphe 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales*. Puisque le législateur a délégué au ministre le pouvoir de formuler cet avis, c'est le ministre qui a compétence en la matière. Le législateur a choisi de confier au ministre, et non à la Cour de l'impôt, la responsabilité de déterminer si les circonstances justifient un redressement à la baisse. Par conséquent, la validité de l'avis est une question qui relève davantage d'un contrôle judiciaire par la Cour fédérale, laquelle a le pouvoir d'annuler l'avis si elle le juge nécessaire. Puisque la Cour de l'impôt n'a pas le pouvoir d'annuler l'avis formulé en application du paragraphe 247(10) de la LIR, cet avis demeurera valide, à moins qu'il ne soit annulé par la Cour fédérale sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire. Faute d'avis du ministre indiquant qu'il était justifié d'effectuer le redressement à la baisse, la cotisation (qui ne tenait pas compte de ce redressement à la baisse) était exacte. La Cour de l'impôt ne peut pas prononcer d'ordonnance mandatoire (*mandamus*) enjoignant au ministre de formuler un avis favorable en application du paragraphe 247(10) de la LIR pour qu'il y ait redressement à la baisse des revenus de l'intimée pour son année d'imposition 2006.

Dans l'appel incident, l'intimée a demandé que l'ordonnance prononcée par la Cour de l'impôt soit modifiée. L'intimée a demandé que la conclusion de la Cour de l'impôt s'applique à plus de situations qui ne figuraient pas dans les faits présentés à la Cour de l'impôt. Puisque l'appel incident soulevait uniquement une question hypothétique qui n'était pas fondée sur les faits présentés à la Cour, il ne s'agissait pas d'un appel incident recevable. Quoi qu'il en soit, comme l'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR ne relevait pas de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt, la modification demandée était théorique.

L'ordonnance prononcée par la Cour de l'impôt a été annulée et la question a été répondu par la négative.

LOIS ET RÉGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 6(2).
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 67, 123(1), 165(1.2), 169, 171, 220(3.1), 247.
Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 12.
Loi sur l'assurance-chômage, L.R.C. (1985), ch. U-1, art. 3(2)c)(ii), 61, 70.
Loi sur l'assurance-emploi, L.C. 1996, ch. 23, art. 5(3)(b).

Unemployment Insurance Act, R.S.C., 1985, c. U-1, ss. 3(2)(c)(ii), 61, 70.

Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 18(1),(3), 18.1(1),(3), 18.5.

Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale), DORS/90-688a, règle 58.

CASES CITED

APPLIED:

Windsor (City) v. Canadian Transit Co., 2016 SCC 54, [2016] 2 S.C.R. 617.

DISTINGUISHED:

Minister of National Revenue v. Wrights' Canadian Ropes Ltd. (1946), [1947] A.C. 109, [1947] 1 D.L.R. 721 (J.C.P.C.).

CONSIDERED:

Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue, [1946] Ex. C.R. 471, [1947] 1 D.L.R. 501; *Tignish Auto Parts Inc. v. Minister of National Revenue* (1994), 185 N.R. 73, [1994] 3 F.C. D-54 (C.A.); *Valente v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCA 132, [2003] F.C.J. No. 418 (QL); *Main Rehabilitation Co. v. Canada*, 2004 FCA 403, 247 D.L.R. (4th) 597; *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2007 FCA 188, [2008] 1 F.C.R. 839; *R. v. Cunningham*, 2010 SCC 10, [2010] 1 S.C.R. 331; *ATCO Gas and Pipelines Ltd. v. Alberta (Energy and Utilities Board)*, 2006 SCC 4, [2006] 1 S.C.R. 140; *Canada (Attorney General) v. TeleZone Inc.*, 2010 SCC 62, [2010] 3 S.C.R. 585; *Canada (Attorney General) v. McArthur*, 2010 SCC 63, [2010] 3 S.C.R. 626; *Canada (National Revenue) v. JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.*, 2013 FCA 250, [2014] 2 F.C.R. 557.

REFERRED TO:

Housen v. Nikolaisen, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Nicholson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1945] Ex. C.R. 191, [1945] 4 D.L.R. 683; *Bélanger v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCA 455; *Quigley Electric Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCA 461; *Denis v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2004 FCA 26; *Harelkin v. University of Regina*, [1979] 2 S.C.R. 561, 96 D.L.R. (3d) 14; *Canada (Public Safety and Emergency Preparedness) v. LeBon*, 2013 FCA 55.

APPEAL and CROSS-APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2020 TCC 139) determining that the decision by the Minister of National Revenue to deny a taxpayer's request for a downward transfer pricing adjustment is not outside the exclusive original jurisdiction granted to the Tax Court under section 12 of the *Tax Court*

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION APPLIQUÉE :

Windsor (City) c. Canadian Transit Co., 2016 CSC 54, [2016] 2 R.C.S. 617.

DÉCISION DIFFÉRENCIÉE :

Minister of National Revenue v. Wrights' Canadian Ropes Ltd. (1946), [1947] A.C. 109, [1947] 1 D.L.R. 721 (J.C.P.C.).

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue, [1946] Ex. C.R. 471, [1947] 1 D.L.R. 501; *Tignish Auto Parts Inc. c. Ministre du Revenu national*, [1994] A.C.F. n° 1130 (QL), [1994] 3 C.F. F-49 (C.A.); *Valente c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2003 CAF 132; *Main Rehabilitation Co. c. Canada*, 2004 CAF 403; *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2007 CAF 188, [2008] 1 R.C.F. 839; *R. c. Cunningham*, 2010 CSC 10, [2010] 1 R.C.S. 331; *ATCO Gas and Pipelines Ltd. c. Alberta (Energy and Utilities Board)*, 2006 CSC 4, [2006] 1 R.C.S. 140; *Canada (Procureur général) c. TeleZone Inc.*, 2010 CSC 62, [2010] 3 R.C.S. 585; *Canada (Procureur général) c. McArthur*, 2010 CSC 63, [2010] 3 R.C.S. 626; *Canada (Revenu national) c. JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.*, 2013 CAF 250, [2014] 2 R.C.F. 557.

DÉCISION MENTIONNÉES :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Nicholson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1945] Ex. C.R. 191, [1945] 4 D.L.R. 683; *Bélanger c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2003 CAF 455; *Quigley Electric Ltd. c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2003 CAF 461; *Denis c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2004 CAF 26; *Harelkin c. University of Regina*, [1979] 2 R.C.S. 561; *Canada (Sécurité publique et Protection civile) c. LeBon*, 2013 CAF 55.

APPEL et APPEL INCIDENT d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2020 CCI 139) qui a conclu que la décision rendue par le ministre du Revenu national de rejeter la demande d'un contribuable sollicitant un redressement à la baisse du prix de transfert relève de la compétence exclusive conférée à la Cour canadienne de

of *Canada Act* and section 171 of the *Income Tax Act*.
Appeal allowed; cross-appeal dismissed.

l'impôt par la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* et l'article 171 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Appel accueilli; appel incident rejeté.

APPEARANCES

Samantha Hurst, Aleksandrs Zemdegs and *Jesse Epp-Fransen* for appellant.
Daniel Sandler, Osnat Nemetz and *Laura Jochimski* for respondent.

ONT COMPARU :

Samantha Hurst, Aleksandrs Zemdegs et *Jesse Epp-Fransen* pour l'appelante.
Daniel Sandler, Osnat Nemetz et *Laura Jochimski* pour l'intimée.

SOLICITORS OF RECORD

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
EY Law LLP, Toronto, for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
EY Law LLP, Toronto, pour l'intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

WEBB J.A.:

LE JUGE WEBB, J.C.A. :

[1] This appeal and cross-appeal arise as a result of the response provided by the Tax Court of Canada to a question submitted under rule 58 of the *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688a. The question was:

[1] Les présents appel et appel incident découlent de la réponse formulée par la Cour canadienne de l'impôt (la Cour de l'impôt) à une question posée en application de la règle 58 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a (les Règles). La Cour [de l'impôt] devait répondre à la question suivante :

Where the Minister of National Revenue has exercised her discretion pursuant to subsection 247(10) of the *Income Tax Act* ("ITA") to deny a taxpayer's request for a downward transfer pricing adjustment, is that a decision falling outside the exclusive original jurisdiction granted to the Tax Court of Canada under section 12 of the *Tax Court of Canada Act* and section 171 of the ITA?

[TRADUCTION]

La décision que rend le ministre du Revenu national lorsqu'il exerce le pouvoir discrétionnaire que lui confère le paragraphe 247(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« LIR ») pour rejeter la demande d'un contribuable sollicitant un redressement à la baisse du prix de transfert relève-t-elle de la compétence exclusive conférée à la Cour canadienne de l'impôt par la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* et l'article 171 de la LIR?

[2] This question arose in the context of the appeal commenced by Dow Chemical Canada ULC (Dow) in relation to the reassessment of its 2006 taxation year.

[2] Cette question a été posée dans le cadre de l'appel interjeté par Dow Chemical Canada ULC (Dow) relativement à la nouvelle cotisation qui lui a été imposée pour son année d'imposition 2006.

[3] The Tax Court (2020 TCC 139) provided the following answer to this question:

[3] La Cour de l'impôt (2020 CCI 139) a fourni la réponse suivante :

The Court has determined that where the Minister has decided, pursuant to subsection 247(10) of the *Income Tax Act (Canada)* [the ITA], to deny a taxpayer's request for a downward transfer pricing adjustment, that decision is not outside the exclusive original jurisdiction granted to the Court under section 12 of the *Tax Court of Canada Act* and section 171 of the ITA provided that the assessment resulting from that decision has been properly appealed to the Court...

[4] The Crown, in its appeal to this Court, is asking that the question as posed by the parties be answered in the affirmative. In its cross-appeal, Dow is seeking an amended response. In Dow's view, the decision of the Minister of National Revenue (the Minister) under subsection 247(10) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the ITA) is within the exclusive jurisdiction of the Tax Court of Canada, regardless of whether an assessment has been issued.

[5] For the reasons that follow, I would allow the appeal and answer the question as originally posed under rule 58 in the affirmative, as the Federal Court has the jurisdiction to judicially review the Minister's opinion rendered under subsection 247(10) of the ITA. I would dismiss the cross-appeal.

I. Background

[6] The parties submitted a Statement of Agreed Facts to the Tax Court for the purposes of the rule 58 proceeding.

[7] On December 14, 2011, the Minister reassessed Dow's 2006 taxation year by adding approximately \$307 million to its income, as a result of certain transfer pricing adjustments made under section 247 of the ITA in relation to intercompany transactions involving Dow and Dow Europe GmbH (DowEur), a Swiss operating company with whom Dow was not dealing at arm's length.

[8] Dow served a notice of objection to the reassessment that included the additional amounts in its income.

La Cour conclut que, lorsque le ministre décide, en application du paragraphe 247(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu (Canada)* (la « LIR »), de rejeter la demande du contribuable sollicitant le redressement à la baisse du prix de transfert, cette décision relève de la compétence exclusive conférée à la Cour par l'article 12 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* et l'article 171 de la LIR, pourvu que la cotisation découlant de cette décision fasse l'objet d'un appel en bonne et due forme devant la Cour [...]

[4] La Couronne, dans son appel auprès de notre Cour, demande à notre Cour de répondre par la négative à la question posée par les parties. Dans son appel incident, Dow sollicite une réponse modifiée. Selon Dow, la décision rendue par le ministre du Revenu national (le ministre) en vertu du paragraphe 247(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la LIR), relève de la compétence exclusive de la Cour canadienne de l'impôt, qu'il y ait eu ou non établissement d'une cotisation.

[5] Pour les motifs qui suivent, j'accueillerais l'appel et je répondrais par la négative à la question initialement posée en vertu de la règle 58, car la Cour fédérale a compétence pour procéder au contrôle judiciaire de l'avis formulé par le ministre en vertu du paragraphe 247(10) de la LIR. Je rejetterais l'appel incident.

I. Contexte

[6] Les parties ont présenté à la Cour de l'impôt un exposé conjoint des faits pour les besoins de la requête présentée en vertu de la règle 58.

[7] Le 14 décembre 2011, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2006 de Dow, en augmentant le revenu de cette société d'environ 307 millions de dollars, à la suite de certains redressements du prix de transfert effectués en vertu de l'article 247 de la LIR relativement à des opérations intersociétés entre Dow et Dow Europe GmbH (DowEur), une société suisse en exploitation avec laquelle Dow avait un lien de dépendance.

[8] Dow a signifié un avis d'opposition visant la nouvelle cotisation fondée sur le revenu révisé à la hausse.

Following the filing of the notice of objection, the Minister sent a proposal letter, dated March 9, 2012, which included a proposed increase to the interest expense claimed by Dow for 2006 and 2007 in relation to amounts that it had borrowed from DowEur.

[9] Paragraphs 17 to 19 of the Statement of Agreed Facts stipulate:

On December 11, 2012, the Minister issued another proposal letter to [Dow], in which the Minister advised that its previous proposal to increase the interest expense taken with respect to the DowEur Loan Amounts for [Dow's] 2006 taxation year would not be made due to the application of the limitation period in the Canada-Switzerland Tax Treaty.

By that same letter, the Minister advised [Dow] that the proposed downward transfer pricing adjustment in respect of the interest expense taken with respect to the DowEur Loan Amounts for [Dow's] 2007 taxation year would be implemented.

By Notices of Reassessment dated December 12, 2012, [Dow's] 2006 and 2007 taxation years were reassessed as outlined in the letter of December 11, 2012.

[10] Although the Crown submitted, at the hearing of this appeal, that the reassessments issued on December 12, 2012, did not reflect what was stated in the letter dated December 11, 2012, this is contrary to the facts that the parties had agreed upon. The parties agreed that Dow's 2006 taxation year was reassessed on December 12, 2012, as outlined in the letter dated the previous day. Therefore, this reassessment reflected the Minister's decision to not allow the reduction in income for 2006 based on the increased interest expense. The reassessment issued on December 12, 2012, for Dow's 2007 taxation year reflected the reduction in income based on the increased interest expense.

À la suite du dépôt de l'avis d'opposition, le ministre a envoyé une lettre de proposition datée du 9 mars 2012, dans laquelle il était proposé de hausser le montant des frais d'intérêts déclarés par Dow pour les années 2006 et 2007 relativement aux sommes qu'elle avait empruntées à DowEur.

[9] Les paragraphes 17 à 19 de l'exposé conjoint des faits sont rédigés ainsi :

[TRADUCTION]

Le 11 décembre 2012, le ministre a envoyé [à Dow] une autre lettre de proposition, dans laquelle il l'informait que sa précédente proposition de hausser le montant des frais d'intérêts déboursés relativement à l'emprunt souscrit auprès de DowEur pour l'année d'imposition 2006 de [Dow] ne serait pas appliquée en raison du délai de prescription prévu dans la Convention fiscale entre le Canada et la Suisse.

Dans la même lettre, le ministre informait [Dow] que le redressement à la baisse proposé du prix de transfert concernant les frais d'intérêts déboursés à l'égard de l'emprunt souscrit auprès de DowEur pour l'année d'imposition 2007 de [Dow] serait appliqué.

Par avis de nouvelle cotisation datés du 12 décembre 2012, de nouvelles cotisations ont été établies pour les années d'imposition 2006 et 2007 de [Dow], conformément aux modalités énoncées dans la lettre du 11 décembre 2012.

[10] Lors de l'audition du présent appel, la Couronne a soutenu que les nouvelles cotisations établies le 12 décembre 2012 ne représentaient pas ce qui avait été indiqué dans la lettre du 11 décembre 2012, mais cette assertion va à l'encontre des faits sur lesquels les parties se sont entendues. Les parties ont convenu que les nouvelles cotisations pour l'année d'imposition 2006 de Dow ont été établies le 12 décembre 2012, ainsi qu'il était indiqué dans la lettre datée de la veille. Par conséquent, cette nouvelle cotisation tenait compte de la décision du ministre de refuser de réduire le montant du revenu pour l'année 2006 en fonction de la hausse des frais d'intérêts. La nouvelle cotisation établie le 12 décembre 2012 pour l'année d'imposition 2007 de Dow prenait en compte la réduction du montant des revenus en fonction de la hausse des frais d'intérêts.

[11] On January 14, 2013, Dow submitted a request to the Minister to reduce its income by the increased interest expense that had been identified in the letter dated March 9, 2012, for its 2006 taxation year. The Minister, by a letter dated February 11, 2013, denied this request. On March 11, 2013, Dow sought judicial review of this decision in the Federal Court.

[12] Dow also objected to the reassessment dated December 12, 2012, respecting its 2006 taxation year. Dow was subsequently reassessed on December 14, 2015, and again on April 13, 2017, for its 2006 taxation year. None of the reassessments included the additional interest expense for 2006 that was identified in the letter dated March 9, 2012. The reassessment dated April 13, 2017, is the reassessment that is the subject of the appeal to the Tax Court.

II. Decision of the Tax Court

[13] The Tax Court Judge addressed a number of arguments that the parties had raised. The first argument was whether there was a right of appeal from the Minister's decision under subsection 247(10) of the ITA, as a result of the application of subsection 247(11) of the ITA. The Tax Court Judge rejected Dow's submissions that the provisions of subsection 247(11) of the ITA resulted in the Minister's decision under subsection 247(10) of the ITA having the same objection and appeal rights that apply when an assessment is issued.

[14] The Tax Court Judge then considered the Tax Court's appellate jurisdiction. As part of this analysis, the Tax Court Judge considered various decisions from the Exchequer Court of Canada and the Privy Council addressing appeals under the *Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97. Under that statute, there were provisions that granted the Minister the discretion to make certain decisions that would have a direct impact on the income of taxpayers. The Tax Court Judge, in paragraph 144 of her reasons, set out her conclusions based on her review of the Exchequer Court and Privy Council decisions under the *Income War Tax Act* [at paragraph 144]:

[11] Le 14 janvier 2013, Dow a demandé au ministre de réduire ses revenus d'une somme correspondant à la hausse des frais d'intérêts qui avait été mentionnée dans la lettre du 9 mars 2012 pour son année d'imposition 2006. Le ministre, dans une lettre du 11 février 2013, a rejeté cette demande. Le 11 mars 2013, Dow a demandé le contrôle judiciaire de cette décision devant la Cour fédérale.

[12] Dow s'est également opposée à la nouvelle cotisation datée du 12 décembre 2012 pour son année d'imposition 2006. Dow a fait l'objet de nouvelles cotisations le 14 décembre 2015, puis encore le 13 avril 2017, pour son année d'imposition 2006. Ni l'une ni l'autre de ces nouvelles cotisations ne tenait compte de la hausse des frais d'intérêts pour l'année 2006 qui avait été mentionnée dans la lettre du 9 mars 2012. La nouvelle cotisation datée du 13 avril 2017 est celle qui a fait l'objet de l'appel auprès de la Cour de l'impôt.

II. La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[13] La juge de la Cour de l'impôt s'est penchée sur plusieurs des arguments qu'ont fait valoir les parties. Le premier argument concernait la question de savoir si, par application du paragraphe 247(11) de la LIR, il existait un droit d'appel contre la décision rendue par le ministre en vertu du paragraphe 247(10) de la LIR. La juge de la Cour de l'impôt n'a pas souscrit aux observations de Dow selon lesquelles les dispositions du paragraphe 247(11) de la LIR avaient pour effet d'assujettir les décisions rendues par le ministre en vertu du paragraphe 247(10) de la LIR aux mêmes droits d'opposition et d'appel que ceux s'appliquant lorsqu'une cotisation est établie.

[14] La juge de la Cour de l'impôt a ensuite examiné la compétence en appel de la Cour de l'impôt. Dans le cadre de cette analyse, elle a pris en considération diverses décisions de la Cour de l'Échiquier du Canada et du Conseil privé qui portent sur des appels interjetés sous le régime de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97. Certaines dispositions de cette loi conféraient au ministre le pouvoir discrétionnaire de prendre des décisions qui auraient une incidence directe sur le calcul des revenus des contribuables. Au paragraphe 144 de ses motifs, la juge de la Cour de l'impôt a exposé en ces termes les conclusions qu'elle a tirées de son examen de

décisions rendues par la Cour de l'Échiquier du Canada et le Conseil privé sous le régime de *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* [au paragraphe 144] :

A review of the jurisprudence leads me to conclude that, where a taxpayer claims an entitlement to a downward transfer pricing adjustment, the Minister's decision under subsection 247(10), like the decisions the Minister was required to make under the *IWTA*, has to be made by the Minister before any assessment of a taxpayer's taxes can be made. That decision must be made judicially, i.e., in accordance with proper legal principles. If it is not, then the resulting assessment is incorrect. Thus, on an appeal of the resulting assessment, under its appellate jurisdiction, the Tax Court is both permitted and required to review the manner in which the Minister came to her determination under subsection 247(10).

[15] The Tax Court Judge also considered the provisions of the *Employment Insurance Act*, S.C. 1996, c. 23 (the EI Act) related to appeals from a ruling on insurability. She found (at paragraph 152 of her reasons) that the appeal rights under the EI Act are consistent with the scope of the Tax Court's appellate jurisdiction over an assessment, as interpreted by the Exchequer Court and the Privy Council.

[16] Furthermore, the Tax Court Judge compared the remedies that would be available to the Tax Court and the Federal Court and determined that [at paragraph 167]:

Where a taxpayer disagrees with the Minister's decision under subsection 247(10), "the 'essential character' of the relief sought is the setting aside of an assessment", and that is beyond the powers of the Federal Court. [Footnote reference omitted.]

[17] The Tax Court Judge acknowledged that the Federal Court has judicial review jurisdiction to review decisions of the Minister related to the waiver or cancellation of penalties or interest under subsection 220(3.1) of the ITA. As noted by the Tax Court Judge, subsection 165(1.2) of the ITA provides that no objection may be made by a taxpayer to an assessment made under

Un examen de la jurisprudence m'amène à conclure que, si un contribuable soutient avoir droit à un redressement à la baisse du prix de transfert, la décision du ministre rendue en application du paragraphe 247(10) de la LIR, à l'instar des décisions que le ministre devait rendre en application de la LIGR, doit être rendue avant que puisse être établie la cotisation concernant les impôts du contribuable. Cette décision doit être rendue de façon judiciaire, c'est-à-dire en conformité avec les principes de droit qui s'appliquent, sans quoi la cotisation en découlant sera erronée. Ainsi, dans un appel visant la cotisation découlant d'une telle décision, la Cour de l'impôt, en vertu sa compétence d'appel, a à la fois le pouvoir et l'obligation d'examiner la manière dont le ministre en est arrivé à sa décision en application du paragraphe 247(10) de la LIR.

[15] La juge de la Cour de l'impôt a également examiné les dispositions de la *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, ch. 23 (la Loi sur l'AE), portant sur les appels de décisions relatives à l'assurabilité. Elle a conclu, au paragraphe 152 de ses motifs, que les droits d'appel prévus par la Loi sur l'AE sont de même portée que la compétence de la Cour de l'impôt en appel d'une cotisation, conformément à l'interprétation qu'en ont fait la Cour de l'Échiquier du Canada et le Conseil privé.

[16] La juge de la Cour de l'impôt a également comparé les mesures que peuvent accorder la Cour de l'impôt et la Cour fédérale et elle a conclu ce qui suit [au paragraphe 167] :

Lorsqu'un contribuable conteste la décision du ministre rendue en application du paragraphe 247(10) de la LIR, « la "nature essentielle" de la mesure demandée est l'annulation de la cotisation », et cette mesure ne relève pas des pouvoirs de la Cour fédérale. [Renvoi omis.]

[17] La juge de la Cour de l'impôt a reconnu que la Cour fédérale a compétence pour faire le contrôle judiciaire des décisions du ministre concernant la renonciation à tout montant de pénalité ou d'intérêts ou l'annulation de ce montant au titre du paragraphe 220(3.1) de la LIR. La juge de la Cour de l'impôt a noté que, selon le paragraphe 165(1.2) de la LIR, le contribuable ne peut pas

subsection 220(3.1) of the ITA, and hence no appeal would lie to the Tax Court in relation to such assessment.

[18] The Tax Court Judge noted, in paragraphs 183 and 184 of her reasons, that there are other Parts of the ITA that include provisions granting the Minister the discretion to waive or cancel tax that would otherwise be imposed. Subsection 165(1.2) of the ITA (which prohibits a taxpayer from making an objection to an assessment issued under subsection 220(3.1) of the ITA) does not include a reference to any assessment arising under these other provisions. However, as noted by the Tax Court Judge, many cases related to the exercise of the Minister's discretion under these other provisions have proceeded to the Federal Court by way of judicial review. Since these provisions were not part of the rule 58 question, the Tax Court Judge did not comment on the jurisdiction of the Tax Court in relation to these other provisions.

[19] In any event, the Tax Court Judge distinguished the discretionary decisions of the Minister to waive tax, interest or penalties (including subsection 220(3.1) and the other provisions referenced at paragraphs 183 and 184 of her reasons) from the opinion rendered under subsection 247(10) of the ITA, on the basis that the Minister's discretion to waive tax, interest or penalties is only exercised after a correct assessment is made. In her view, "where a taxpayer claims and establishes a downward transfer pricing adjustment, the determination under subsection 247(10) is not permissive – it must be made and it must be made before a correct assessment can be issued" (paragraph 191 of her reasons, emphasis added by the Tax Court Judge).

[20] The Tax Court Judge also noted that the determination under subsection 247(10) of the ITA is not made with respect to a particular amount. Rather, the discretionary

faire opposition à une cotisation établie en application du paragraphe 220(3.1) de la LIR; il n'existe donc aucune possibilité d'appel de cette cotisation auprès de la Cour de l'impôt.

[18] Aux paragraphes 183 et 184 de ses motifs, la juge de la Cour de l'impôt a observé que d'autres parties de la LIR comportent des dispositions qui confèrent au ministre le pouvoir discrétionnaire d'annuler l'impôt qui serait sinon à payer, ou d'y renoncer. Le paragraphe 165(1.2) de la LIR (qui interdit au contribuable de faire opposition à une cotisation établie en application du paragraphe 220(3.1) de la LIR) ne renvoie aucunement aux cotisations établies en application de ces autres dispositions. Cependant, comme l'a observé la juge de la Cour de l'impôt, de nombreuses affaires portant sur l'exercice du pouvoir discrétionnaire conféré au ministre par ces autres dispositions ont été portées devant la Cour fédérale au moyen du contrôle judiciaire. Comme ces dispositions n'étaient pas visées par la question posée au titre de la règle 58, la juge de la Cour de l'impôt ne s'est pas prononcée sur la compétence de la Cour de l'impôt relativement à ces autres dispositions.

[19] Quoi qu'il en soit, la juge de la Cour de l'impôt a fait une distinction entre, d'une part, les décisions discrétionnaires du ministre de renoncer à des montants d'impôt, d'intérêts ou de pénalités (notamment au titre du paragraphe 220(3.1) et des autres dispositions auxquelles elle renvoie aux paragraphes 183 et 184 de ses motifs) et, d'autre part, les avis formulés au titre du paragraphe 247(10) de la LIR, au motif que le pouvoir discrétionnaire du ministre de renoncer à des montants d'impôt, d'intérêts ou de pénalités ne peut être exercé qu'après qu'une cotisation valable a été établie. Selon la juge, « si un contribuable demande et établit un redressement à la baisse du prix de transfert, la décision visée au paragraphe 247(10) de la LIR n'est pas facultative : elle doit être rendue, et ce, avant qu'une cotisation exacte puisse être établie » (paragraphe 191 de ses motifs; souligné dans l'original).

[20] La juge de la Cour de l'impôt a également noté que les décisions rendues en application du paragraphe 247(10) de la LIR ne le sont pas à l'égard d'une

decision is whether it is appropriate that the taxpayer's income be reduced by the amount that has been identified as a downward adjustment under subsection 247(2) of the ITA. The discretionary decision does not relate to the actual amount of such adjustment. As she noted in paragraph 208:

.... But, that discretion must be exercised on proper grounds before a correct assessment can be made. As a result, the manner in which that discretion is exercised is reviewable on an appeal of the resulting assessment. The amount of the downward transfer pricing adjustment is not something the Minister determines but that does not remove the matter from the Tax Court's jurisdiction. [Emphasis added by the Tax Court Judge.]

[21] As a result, the Tax Court Judge provided the modified response to the rule 58 question as indicated above.

III. Issue and Standard of Review

[22] The question as posed is a question of law. The question seeks to delineate the exclusive jurisdiction of the Tax Court, and, in particular, whether the Minister's decision under subsection 247(10) of the ITA is outside the exclusive jurisdiction granted to the Tax Court. Since this is a question of law, the standard of review is correctness (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235).

IV. Analysis

[23] The transfer pricing rules are set out in section 247 of the ITA. One component of these rules is the adjustment made to certain amounts where a taxpayer and a non-resident person, who are not dealing with each other at arm's length, have agreed upon terms and conditions that differ from the terms and conditions that would have been agreed upon by persons dealing with each other at arm's length. Paragraph 247(2)(c) of the ITA provides that the amounts will be adjusted to reflect the terms and conditions that would have been agreed upon

somme précise. La décision discrétionnaire consiste plutôt à déterminer si les circonstances justifient la réduction des revenus du contribuable d'une somme correspondant au redressement à la baisse visé au paragraphe 247(2) de la LIR. La décision discrétionnaire ne porte pas sur le montant en tant que tel de ce redressement. Dans les mots de la juge de la Cour de l'impôt, au paragraphe 208 de ses motifs :

[...] Cependant, ce pouvoir discrétionnaire doit être exercé pour des motifs appropriés avant qu'une cotisation exacte puisse être établie. Par conséquent, la manière dont ce pouvoir discrétionnaire est exercé est susceptible de contrôle lors d'un appel visant la cotisation qui en découle. Le montant du redressement à la baisse du prix de transfert n'est pas une chose que le ministre établit, mais la question n'échappe pas pour autant à la compétence de la Cour de l'impôt. [Souligné dans l'original.]

[21] En conséquence, la juge de la Cour de l'impôt a donné la réponse modifiée énoncée plus haut à la question posée en vertu de la règle 58.

III. La question en litige et la norme de contrôle

[22] La question qui se pose en est une de droit. Il s'agit de délimiter la compétence exclusive de la Cour de l'impôt et, plus précisément, de déterminer si la décision rendue par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR échappe à cette compétence exclusive. Comme il s'agit d'une question de droit, la norme de contrôle applicable est celle de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

IV. Analyse

[23] Les règles relatives au prix de transfert sont énoncées à l'article 247 de la LIR. L'une d'elles porte sur le redressement qui est appliqué à certains montants lorsqu'un contribuable et une personne non résidente, qui ont un lien de dépendance, conviennent de modalités qui diffèrent de celles qui auraient été conclues entre personnes sans lien de dépendance. L'alinéa 247(2)c) de la LIR dispose que les montants feront l'objet d'un redressement de façon à ce qu'ils correspondent à ce qu'ils auraient été si les modalités avaient été conclues entre personnes sans

by persons dealing with each other at arm's length. As noted above, the application of the transfer pricing rules in subsection 247(2) of the ITA in this case resulted in a significant increase in Dow's income for 2006.

[24] However, the application of the same rules, i.e. the determination of what terms and conditions would have been reached between persons dealing with each other at arm's length, would, in this matter, also result in a decrease in Dow's income for 2006, as an additional amount that would have been paid as interest was identified. Subsection 247(2) of the ITA does not distinguish between an adjustment that would increase income and one that would decrease income. If, as in this case, an amount is identified that would decrease the income of the taxpayer, subsection 247(10) of the ITA provides that this downward adjustment is not to be made "unless, in the opinion of the Minister, the circumstances are such that it would be appropriate that the adjustment be made":

247

No adjustment unless appropriate

(10) An adjustment (other than an adjustment that results in or increases a transfer pricing capital adjustment or a transfer pricing income adjustment of a taxpayer for a taxation year) shall not be made under subsection 247(2) unless, in the opinion of the Minister, the circumstances are such that it would be appropriate that the adjustment be made.

[25] The Minister's opinion in this case is that the circumstances are not such that it would be appropriate to reduce Dow's income for 2006 by the amount of the additional interest expense that was identified as a downward adjustment under subsection 247(2) of the ITA.

[26] The issue in this appeal is not the appropriateness of this opinion, but whether this opinion is outside the exclusive jurisdiction of the Tax Court. The opinion will be outside the exclusive jurisdiction of the Tax Court if the Federal Court has the jurisdiction to judicially review the Minister's opinion.

lien de dépendance. Ainsi qu'il a été noté plus haut, l'application des règles relatives au prix de transfert prévues au paragraphe 247(2) de la LIR en l'espèce a eu pour effet d'augmenter considérablement les revenus de Dow pour l'année 2006.

[24] Cependant, l'application des mêmes règles, c'est-à-dire l'établissement des modalités qui auraient été conclues entre personnes sans lien de dépendance, aurait également eu pour effet, en l'espèce, de réduire les revenus de Dow pour l'année 2006, puisqu'il a été déterminé qu'un montant supplémentaire d'intérêts avait été payé. Le paragraphe 247(2) de la LIR ne fait aucune distinction entre un redressement qui aurait pour effet d'augmenter les revenus et celui qui les réduirait. Si, comme en l'espèce, il existe un montant qui réduirait les revenus du contribuable, le paragraphe 247(10) de la LIR dispose que ce redressement à la baisse ne peut être effectué « que si le ministre estime que les circonstances le justifient » :

247 [...]

Redressements autorisés

(10) Un redressement autre que celui qui donne lieu à un redressement de capital ou un redressement de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, ou qui augmente le montant d'un tel redressement, ne peut être effectué aux termes du paragraphe (2) que si le ministre estime que les circonstances le justifient.

[25] En l'espèce, le ministre a estimé que les circonstances ne justifiaient pas la réduction des revenus de Dow pour l'année 2006 d'un montant correspondant aux frais d'intérêts supplémentaires déterminés faisant l'objet d'un redressement à la baisse au titre du paragraphe 247(2) de la LIR.

[26] La question à trancher dans le présent appel ne porte pas sur le caractère approprié de l'avis, mais consiste plutôt à déterminer si l'examen de cet avis relève ou non de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt. L'examen de cet avis du ministre ne relèvera pas de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt si la Cour fédérale a compétence pour en faire le contrôle judiciaire.

A. Relevant Statutory Provisions

[27] Section 12 of the *Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2, sets out the exclusive jurisdiction granted to the Tax Court. While the Tax Court is granted exclusive original jurisdiction in relation to a number of statutes, the only statute that is relevant in this appeal is the ITA. Subsection 12(1) of the *Tax Court of Canada Act* grants the Tax Court the following exclusive original jurisdiction to the Tax Court on matters arising under the ITA:

Jurisdiction

12 (1) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine references and appeals to the Court on matters arising under ... the *Income Tax Act* ... when references or appeals to the Court are provided for in [that Act].

[28] The jurisdictional question in this appeal does not relate to a reference to the Tax Court. Therefore, the relevant part of subsection 12(1) of the *Tax Court of Canada Act* is the jurisdiction granted to the Tax Court to hear and determine appeals. Section 12 limits the right to hear and determine appeals to only those appeals to the Tax Court provided in the ITA.

[29] In the question as posed, the parties referred to section 171 of the ITA. However, this section sets out the remedies the Tax Court may grant on hearing an appeal. Section 169 of the ITA is the section that provides for an appeal to the Tax Court where a taxpayer has served a notice of objection to an assessment. The appeal granted by subsection 169(1) of the ITA is an “appeal to the Tax Court of Canada to have the assessment vacated or varied”.

[30] The limited remedies that the Tax Court may grant in disposing of an appeal are set out in subsection 171(1) of the ITA:

A. Les dispositions législatives pertinentes

[27] L'article 12 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, énonce les champs de compétence exclusive de la Cour de l'impôt. Bien que la Cour de l'impôt ait compétence exclusive à l'égard de plusieurs lois, la seule loi pertinente en l'espèce est la LIR. Le paragraphe 12(1) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* confère à la Cour de l'impôt compétence exclusive pour trancher les questions découlant de l'application de la LIR :

Compétence

12 (1) La Cour a compétence exclusive pour entendre les renvois et les appels portés devant elle sur les questions découlant de l'application [...] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [...] dans la mesure où [cette loi prévoit] un droit de renvoi ou d'appel devant elle.

[28] La question de compétence en l'espèce ne porte pas sur un renvoi porté devant la Cour de l'impôt. Par conséquent, la section pertinente du paragraphe 12(1) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* est la compétence qui est conférée à cette cour pour trancher les appels qui sont portés devant elle. L'article 12 limite cette compétence au droit d'entendre les appels portés devant la Cour de l'impôt uniquement si la LIR prévoit un droit d'appel devant elle.

[29] Dans la question posée, telle qu'elle a été libellée, les parties renvoient à l'article 171 de la LIR. Cependant, cet article énonce les mesures que la Cour de l'impôt peut accorder dans un appel. L'article 169 de la LIR est la disposition qui prévoit le droit d'appel devant la Cour de l'impôt lorsque le contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation. L'appel autorisé par le paragraphe 169(1) de la LIR est un « appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler ou modifier la cotisation ».

[30] Le paragraphe 171(1) de la LIR énonce les mesures limitées que la Cour de l'impôt peut accorder lorsqu'elle statue sur un appel :

Disposal of Appeal

171 (1) The Tax Court of Canada may dispose of an appeal by

- (a) dismissing it; or
- (b) allowing it and
 - (i) vacating the assessment,
 - (ii) varying the assessment, or
 - (iii) referring the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment.

[31] The Federal Court is also granted exclusive original jurisdiction under subsection 18(1) of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, to grant certain remedies:

Extraordinary remedies, federal tribunals

18 (1) Subject to section 28, the Federal Court has exclusive original jurisdiction

- (a) to issue an injunction, writ of *certiorari*, writ of prohibition, writ of *mandamus* or writ of *quo warranto*, or grant declaratory relief, against any federal board, commission or other tribunal; and
- (b) to hear and determine any application or other proceeding for relief in the nature of relief contemplated by paragraph (a), including any proceeding brought against the Attorney General of Canada, to obtain relief against a federal board, commission or other tribunal.

[32] The remedies contemplated by this subsection “may be obtained only on an application for judicial review made under section 18.1” (subsection 18(3) of the *Federal Courts Act*). Subsection 18.1(1) of the *Federal Courts Act* provides “[a]n application for judicial review may be made by the Attorney General of Canada or by anyone directly affected by the matter in respect of which relief is sought” and subsection 18.1(3) of that Act sets out the powers granted to the Federal Court on an application for judicial review:

Règlement d’un appel

171 (1) La Cour canadienne de l’impôt peut statuer sur un appel :

- a) en le rejetant;
- b) en l’admettant et en :
 - (i) annulant la cotisation,
 - (ii) modifiant la cotisation,
 - (iii) déférant la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

[31] La Cour fédérale a elle aussi compétence exclusive au titre du paragraphe 18(1) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7, pour accorder certaines mesures :

Recours extraordinaires : offices fédéraux

18 (1) Sous réserve de l’article 28, la Cour fédérale a compétence exclusive, en première instance, pour :

- a) décerner une injonction, un bref de *certiorari*, de *mandamus*, de prohibition ou de *quo warranto*, ou pour rendre un jugement déclaratoire contre tout office fédéral;
- b) connaître de toute demande de réparation de la nature visée par l’alinéa a), et notamment de toute procédure engagée contre le procureur général du Canada afin d’obtenir réparation de la part d’un office fédéral.

[32] Les recours prévus au paragraphe (1) « sont exercés par présentation d’une demande de contrôle judiciaire » (paragraphe 18(3) de la *Loi sur les Cours fédérales*). Le paragraphe 18.1(1) de la *Loi sur les Cours fédérales* dispose qu’« [u]ne demande de contrôle judiciaire peut être présentée par le procureur général du Canada ou par quiconque est directement touché par l’objet de la demande » et le paragraphe 18.1(3) de cette loi énonce les pouvoirs de la Cour fédérale sur présentation d’une demande de contrôle judiciaire :

18.1**Powers of Federal Court**

(3) On an application for judicial review, the Federal Court may

(a) order a federal board, commission or other tribunal to do any act or thing it has unlawfully failed or refused to do or has unreasonably delayed in doing; or

(b) declare invalid or unlawful, or quash, set aside or set aside and refer back for determination in accordance with such directions as it considers to be appropriate, prohibit or restrain, a decision, order, act or proceeding of a federal board, commission or other tribunal.

[33] Section 18.5 of the *Federal Courts Act* provides a limitation on the jurisdiction of the Federal Court when a right of appeal is expressly granted by another Act of Parliament:

Exception to sections 18 and 18.1

18.5 Despite sections 18 and 18.1, if an Act of Parliament expressly provides for an appeal to the Federal Court, the Federal Court of Appeal, the Supreme Court of Canada, the Court Martial Appeal Court, the Tax Court of Canada, the Governor in Council or the Treasury Board from a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal made by or in the course of proceedings before that board, commission or tribunal, that decision or order is not, to the extent that it may be so appealed, subject to review or to be restrained, prohibited, removed, set aside or otherwise dealt with, except in accordance with that Act. [Emphasis added.]

[34] The result of these provisions is that if the ITA expressly provides for an appeal from the opinion of the Minister rendered under subsection 247(10) of the ITA, that appeal would be within the exclusive jurisdiction of the Tax Court. However, if the ITA does not expressly provide for an appeal of that opinion to the Tax Court, the Federal Court would retain jurisdiction to judicially review that opinion.

B. Subsection 247(11) of the ITA

[35] Dow argued that subsection 247(11) of the ITA provides for a separate right of appeal from the Minister's opinion rendered under subsection 247(10) of the ITA.

18.1 [...]**Pouvoirs de la Cour fédérale**

(3) Sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire, la Cour fédérale peut :

a) ordonner à l'office fédéral en cause d'accomplir tout acte qu'il a illégalement omis ou refusé d'accomplir ou dont il a retardé l'exécution de manière déraisonnable;

b) déclarer nul ou illégal, ou annuler, ou infirmer et renvoyer pour jugement conformément aux instructions qu'elle estime appropriées, ou prohiber ou encore restreindre toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte de l'office fédéral.

[33] L'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* limite la compétence de la Cour fédérale lorsqu'une autre loi fédérale prévoit expressément un droit d'appel :

Dérogation aux art. 18 et 18.1

18.5 Par dérogation aux articles 18 et 18.1, lorsqu'une loi fédérale prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel, devant la Cour fédérale, la Cour d'appel fédérale, la Cour suprême du Canada, la Cour d'appel de la cour martiale, la Cour canadienne de l'impôt, le gouverneur en conseil ou le Conseil du Trésor, d'une décision ou d'une ordonnance d'un office fédéral, rendue à tout stade des procédures, cette décision ou cette ordonnance ne peut, dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel, faire l'objet de contrôle, de restriction, de prohibition, d'évocation, d'annulation ni d'aucune autre intervention, sauf en conformité avec cette loi. [Non souligné dans l'original.]

[34] Il s'ensuit que, si la LIR prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel de l'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR, cet appel relève de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt. Cependant, si la LIR ne prévoit pas expressément qu'il peut être interjeté appel de cet avis auprès de la Cour de l'impôt, alors la Cour fédérale conserverait compétence pour en faire le contrôle judiciaire.

B. Le paragraphe 247(11) de la LIR

[35] Dow a fait valoir que le paragraphe 247(11) de la LIR confère un droit d'appel distinct à l'égard des avis formulés par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR.

[36] Subsection 247(11) of the ITA stipulates:

247

Provisions applicable to Part

(11) Sections 152, 158, 159, 162 to 167 and Division J of Part I apply to this Part, with such modifications as the circumstances require.

[37] The sections listed in subsection 247(11) of the ITA include the sections related to the assessment of tax, objections and appeals to the Tax Court.

[38] The opinion in question is not, in and of itself, an assessment, although the opinion, if favourable to the taxpayer, would result in a reduction in income and hence a reduction in the tax payable by that taxpayer.

[39] I agree with the Tax Court Judge, generally for the reasons that she gave, that subsection 247(11) of the ITA does not provide for a separate right of appeal from this opinion.

[40] The determination that this opinion does not give rise to a separate right of appeal leads to the conclusion that the ITA does not expressly provide an appeal of this decision. Since section 18.5 of the *Federal Courts Act* only excludes the Federal Court from reviewing a decision when another Act expressly provides a right of appeal, this determination would lead to the finding that section 18.5 of the *Federal Courts Act* is not a bar to the Federal Court judicially reviewing this decision of the Minister.

C. The Decisions of the Exchequer Court and the Privy Council

[41] The Tax Court Judge completed a detailed review of certain decisions of the Exchequer Court of Canada and the Privy Council. These decisions arose under the *Income War Tax Act*. In these decisions, the courts were not considering the different jurisdiction of the Federal Court and the Tax Court that exists today.

[36] Le paragraphe 247(11) de la LIR est rédigé ainsi :

247 [...]

Dispositions applicables

(11) Les articles 152, 158, 159 et 162 à 167 et la section J de la partie I s'appliquent à la présente partie, avec les adaptations nécessaires.

[37] Parmi les articles énumérés au paragraphe 247(11) de la LIR se trouvent les articles portant sur les cotisations, ainsi que les oppositions et les appels auprès de la Cour de l'impôt.

[38] L'avis en cause n'est pas, en soi, une cotisation; cependant, si cet avis est favorable au contribuable, il diminuerait les revenus et, par conséquent, réduirait l'impôt à payer par ce contribuable.

[39] Je suis d'accord avec la juge de la Cour de l'impôt, essentiellement pour les motifs qu'elle a énoncés, que le paragraphe 247(11) de la LIR ne crée pas de droit distinct d'interjeter appel de l'avis en l'espèce.

[40] Si l'on détermine que l'avis en l'espèce ne donne pas lieu à un droit d'appel distinct, il s'ensuit que la LIR ne prévoit pas expressément de droit d'appel à l'égard de cet avis. Comme l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* empêche la Cour fédérale de faire le contrôle d'une décision uniquement lorsqu'une autre loi prévoit expressément un droit d'appel, on peut en conclure que cet article n'interdit pas à la Cour fédérale de procéder au contrôle judiciaire de la décision du ministre.

C. Les décisions de la Cour de l'Échiquier et du Conseil privé

[41] La juge de la Cour de l'impôt a fait un examen détaillé de certaines décisions de la Cour de l'Échiquier du Canada et du Conseil privé. Ces décisions ont été rendues sous le régime de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Dans ces décisions, les cours n'ont pas eu à examiner les compétences respectives de la Cour fédérale et celle de la Cour de l'impôt qui existent aujourd'hui.

[42] In any event, two cases of note are *Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] Ex. C.R. 471, [1947] 1 D.L.R. 501 (a decision of the Exchequer Court) and *Minister of National Revenue v. Wrights' Canadian Ropes Ltd.* (1946), [1947] A.C. 109, [1947] 1 D.L.R. 721 (a decision of the Privy Council) [*Wright's Ropes*].

[43] The appeals in both cases arose as a result of a disallowance of an expense by the Minister under what was then subsection 6(2) of the *Income War Tax Act*:

6

Limitation of expenses

(2) The Minister may disallow any expense which he in his discretion may determine to be in excess of what is reasonable or normal for the business carried on by the taxpayer, or which was incurred in respect of any transaction or operation which in his opinion has unduly or artificially reduced the income.

[44] In *Pure Spring*, Thorson, P. referred to an earlier decision that he had rendered in *Nicholson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1945] Ex. C.R. 191, [1945] 4 D.L.R. 683, and summarized his finding, at pages 524–525 [of the D.L.R. and at page 496 of the Ex. C.R.], as follows:

.... After a review of the provisions of the Act relating to appeals the Court held that the appeal provided by the Income War Tax Act is not an appeal from any decision of the Minister but an appeal from the assessment made by him in the course of his functions in respect thereof; and that the right of appeal to the Court conferred by the Act does not carry with it any right of appeal from the Minister's determination in his discretion under section 6 (2). ...

[45] Thorson, P. then referred to a decision from the Supreme Court of New South Wales that was cited by counsel for *Pure Spring* in which that Court reviewed the opinion of the Commissioner and allowed an appeal on the basis that the Court did not agree with the opinion expressed by the Commissioner.

[42] Quoi qu'il en soit, il convient de prendre note de deux décisions : *Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] Ex. C.R. 471, [1947] 1 D.L.R. 501 (une décision de la Cour de l'Échiquier), et *Minister of National Revenue v. Wrights' Canadian Ropes Ltd.* (1946), [1947] A.C. 109, [1947] 1 D.L.R. 721 (un arrêt du Conseil privé) [*Wright's Ropes*].

[43] Dans ces deux affaires, les appels avaient été interjetés après que le ministre eut refusé d'autoriser la déduction d'une dépense en application de ce qui était à l'époque le paragraphe 6(2) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* :

6 [...]

Limitation des dépenses

(2) Le ministre est autorisé à rejeter toute dépense qu'il peut discrétionnairement déterminer comme excédant ce qui est raisonnable ou normal en ce qui concerne l'entreprise du contribuable, ou faite relativement à une opération ou affaire qui, à son avis, a indûment ou artificiellement réduit le revenu.

[44] Dans l'arrêt *Pure Spring*, le président Thorson a renvoyé à la décision antérieure qu'il avait rendue dans *Nicholson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1945] Ex. C.R. 191« (C. de l'É.), [1945] 4 D.L.R. 683, et il a résumé ses conclusions ainsi, aux pages 524 et 525 [du D.L.R. et à la page 496 du Ex. C.R.] :

[TRADUCTION] [...] Après avoir examiné les dispositions de la Loi qui portent sur les appels, la Cour a conclu que l'appel prévu par la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* est un appel à l'égard non pas de toute décision du ministre, mais plutôt des cotisations que le ministre a établies dans l'exercice de ses fonctions en la matière; elle a aussi conclu que le droit d'appel devant la Cour prévu par la Loi ne comporte pas en soi de droit d'appel des décisions rendues par le ministre en application du pouvoir discrétionnaire que lui confère le paragraphe 6(2).

[45] Le président Thorson a ensuite renvoyé à un arrêt de la Cour suprême de la Nouvelle-Galles du Sud, qui avait été invoqué par l'avocat de *Pure Spring* et dans lequel cette cour s'était penchée sur un avis du commissaire et avait accueilli l'appel au motif qu'elle ne souscrivait pas à l'avis du commissaire.

[46] However, as noted by Thorson, P., the Australian statute provided not only a right of appeal from any assessment, but also an appeal from any opinion, decision or determination of the Commissioner under certain sections (including the one in issue in that case), whether in the exercise of discretion conferred upon the Commissioner or otherwise. This specific right of appeal from any underlying decision was not present in the *Income War Tax Act*, nor is it present in the ITA.

[47] Thorson, P. reiterated, at page 529 [of the D.L.R. and at page 501 of the Ex. C.R.], his conclusion that there is no right of appeal from the Minister's determination that was made in his discretion:

... In my opinion, it is quite clear that, under the Income War Tax Act as it stands, there is no right of appeal to the Court from the Minister's determination in his discretion under s. 6 (2).

[48] By contrast, in the subsequent decision of the Privy Council in *Wrights' Ropes*, the Privy Council did substitute its opinion for that of the Minister. The Minister had exercised his discretion to deny certain amounts claimed as commission expenses. The Privy Council considered the language of subsection 6(2) of the *Income War Tax Act* and the right of appeal to the Exchequer Court. The Privy Council noted that under subsection 6(2) of the *Income War Tax Act*, the Minister was the judge of what was reasonable or normal. The Privy Council found that the right of appeal to the Exchequer Court must have been intended to be an effective right and that the Court could, within certain limits, review the decision of the Minister and determine whether that decision was appropriate.

[49] Based on the evidence that was presented to the Court, the Privy Council found that there was no basis to justify the denial of the expense by the Minister. In determining the terms of the order that would be granted, the Privy Council referred to the inherent jurisdiction of the

[46] Cependant, comme l'a noté le président Thorson, la loi australienne prévoyait un droit d'appel non seulement à l'égard d'une cotisation, mais aussi des avis, décisions ou conclusions formulés par le commissaire en application de certaines dispositions (notamment celle en litige dans cette affaire), qu'ils soient ou non issus de l'exercice du pouvoir discrétionnaire conféré au commissaire. Ce droit précis d'interjeter appel de toute décision sous-jacente n'existait pas dans la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* de l'époque, pas plus qu'il n'existe dans la LIR actuelle.

[47] À la page 529 [du D.L.R. et à la page 501 du Ex. C.R.], le président Thorson a réitéré sa conclusion selon laquelle il n'existait aucun droit d'interjeter appel d'une décision prise par le ministre dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire :

[TRADUCTION] [...] À mon avis, il ne fait aucun doute que la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, telle qu'elle est libellée, ne confère aucun droit d'interjeter appel devant la Cour d'une décision rendue par le ministre dans l'exercice du pouvoir discrétionnaire que lui confère par le paragraphe 6(2).

[48] À l'inverse, dans une décision subséquente rendue par le Conseil privé, l'arrêt *Wrights' Ropes*, le Conseil privé a substitué son avis à celui du ministre. Le ministre avait exercé son pouvoir discrétionnaire pour refuser certains montants déclarés à titre de commissions. Le Conseil privé a examiné le libellé du paragraphe 6(2) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* et le droit d'appel auprès de la Cour de l'Échiquier. Le Conseil privé a noté que, selon le paragraphe 6(2) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, c'est au ministre qu'il incombait de juger de ce qui était raisonnable ou normal. Le Conseil privé a conclu que le droit d'appel auprès de la Cour de l'Échiquier devait être un droit véritable et donc que la Cour pouvait, sous réserve de certaines limites, faire le contrôle de la décision du ministre pour déterminer si celle-ci était appropriée.

[49] En se fondant sur les éléments de preuve qui avaient été présentés à la Cour, le Conseil privé a conclu que rien ne justifiait le refus du ministre. Lorsqu'il a déterminé les conditions de l'ordonnance qui serait rendue, le Conseil privé a renvoyé à la compétence inhérente de

Court to grant an order compelling the Minister to reassess to allow the particular deduction.

[50] The decision of the Privy Council would appear to support the finding of the Tax Court Judge in this case. However, this decision was rendered in relation to the right of appeal to the Exchequer Court and not the right of appeal to the Tax Court. The issue in this appeal relates to the jurisdiction of the Tax Court and the Federal Court, not the jurisdiction of the Exchequer Court as it related to appeals under the *Income War Tax Act*.

D. *The EI Act*

[51] The Tax Court Judge referred to appeals under the EI Act as support for her finding that the Minister's opinion rendered under subsection 247(10) of the ITA is within the exclusive jurisdiction of the Tax Court.

[52] Under the EI Act, if an employer and employee are related (within the meaning of the ITA), that employment will not be insurable employment unless the Minister "is satisfied that, having regard to all the circumstances of the employment, including the remuneration paid, the terms and conditions, the duration and the nature and importance of the work performed, it is reasonable to conclude that they would have entered into a substantially similar contract of employment if they had been dealing with each other at arm's length" (paragraph 5(3)(b)).

[53] The same provision was also in the predecessor statute—the *Unemployment Insurance Act*, R.S.C., 1985, c. U-1, subparagraph 3(2)(c)(ii) (the UI Act).

[54] Therefore, the Minister under the UI Act had (and under the EI Act has) the discretion to determine if the employment of a particular person by another person with whom the employee is not dealing at arm's length is nonetheless insurable employment.

[55] The Tax Court Judge referred to a number of decisions of this Court that addressed the scope of the Tax Court's appellate jurisdiction when determining an appeal to that Court arising as a result of a determination made

la Cour de rendre une ordonnance enjoignant au ministre d'établir une nouvelle cotisation qui accorderait la déduction demandée.

[50] Il semble que l'arrêt du Conseil privé étaye la conclusion de la juge de la Cour de l'impôt en l'espèce. Cela dit, cet arrêt a été rendu à l'égard d'un droit d'appel devant la Cour de l'Échiquier, et non d'un droit d'appel devant la Cour de l'impôt. La question en litige dans le présent appel porte sur la compétence de la Cour de l'impôt et de la Cour fédérale, et non sur celle de la Cour de l'Échiquier à l'égard d'appels interjetés sous le régime de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*.

D. *La Loi sur l'assurance-emploi*

[51] La juge de la Cour de l'impôt a renvoyé à des appels interjetés sous le régime de la Loi sur l'AE pour étayer sa conclusion selon laquelle l'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR relève de la compétence exclusive de la Cour de l'impôt.

[52] Selon la Loi sur l'AE, si un employeur et un employé sont des personnes liées (au sens de la LIR), cet emploi ne sera pas un emploi assurable, sauf si le ministre « est convaincu qu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de toutes les circonstances, notamment la rétribution versée, les modalités d'emploi ainsi que la durée, la nature et l'importance du travail accompli, qu'ils auraient conclu entre eux un contrat de travail à peu près semblable s'ils n'avaient pas eu de lien de dépendance » (alinéa 5(3)b)).

[53] La même disposition existait également dans la loi antérieure — la *Loi sur l'assurance-chômage*, L.R.C. (1985), ch. U-1, sous-alinéa 3(2)c)(ii) (Loi sur l'AC).

[54] Par conséquent, le ministre avait, au titre de la Loi sur l'AC (et il a, au titre de la Loi sur l'AE), le pouvoir discrétionnaire de déterminer si l'emploi d'une personne donnée ayant un lien de dépendance avec son employeur était malgré tout assurable.

[55] La juge de la Cour de l'impôt a renvoyé à plusieurs arrêts de notre Cour concernant la portée de la compétence en appel de la Cour de l'impôt lorsque cette dernière doit statuer sur un appel d'une décision rendue par

by the Minister concerning the insurability of certain employment. In particular, the Tax Court quoted the following passage from paragraph 18 of *Tignish Auto Parts Inc. v. Minister of National Revenue* (1994), 185 N.R. 73, [1994] 3 F.C. D-54 (C.A.) [at paragraph 149]:

Once the Tax Court is of the view that the Minister's determination cannot stand, its power to "vary" under subsection 70(2) of the Act implies it can exercise fully the powers given to the Minister by the Act. There is, in my view, no reason to distinguish between a quasi-judicial decision rendered by the Minister ... and a discretionary one. ... [Emphasis added by the Tax Court Judge.]

[56] *Tignish Auto Parts* arose under the UI Act. All of the other cases cited by the Tax Court Judge (except *Valente v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCA 132) also arose under the UI Act. *Valente* is a brief one paragraph decision of this Court which referred to earlier decisions arising under the UI Act. There are also other decisions of this Court under the EI Act (that were not cited by the Tax Court Judge) but which continue to rely on the decisions rendered under the UI Act (e.g. *Bélanger v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCA 455; *Quigley Electric Ltd. v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCA 461; and *Denis v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2004 FCA 26).

[57] Since the Tax Court Judge relied on *Tignish Auto Parts* for the proposition that the Tax Court could vary the decision made by the Minister concerning whether employment by a related person is insurable employment, the applicable provisions of the UI Act will be examined and compared to the provisions of the ITA setting out the rights of appeal to the Tax Court and the powers granted to the Tax Court under the ITA.

[58] Section 61 of the UI Act addressed the determination of questions arising under that statute. In particular, subsections 61(1), (3) and (6) of the UI Act provided as follows:

le ministre au sujet de l'assurabilité de certains emplois. La Cour de l'impôt a plus précisément cité le passage suivant, tiré du paragraphe 18 de l'arrêt *Tignish Auto Parts Inc. c. Ministre du Revenu national*, [1994] A.C.F. n° 1130 (QL), [1994] 3 C.F. F-49 (C.A.) [au paragraphe 149] :

Une fois que la Cour de l'impôt a statué que le règlement du ministre ne peut être confirmé, le pouvoir de « modification » qu'il tire du paragraphe 70(2) de la Loi implique qu'il peut exercer pleinement les pouvoirs qui sont conférés au ministre par la Loi. À mon avis, il n'y a pas de raison d'établir ici une distinction entre une décision quasi-judiciaire rendue par le ministre [...] et une décision discrétionnaire [...] [Souligné par la juge de la Cour de l'impôt.]

[56] L'arrêt *Tignish Auto Parts* a été tranché sous le régime de la Loi sur l'AC. Toutes les autres affaires auxquelles a renvoyé la juge de la Cour de l'impôt (à l'exception de l'arrêt *Valente c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2003 CAF 132) relevaient également de la Loi sur l'AC. L'arrêt *Valente* est une brève décision d'un seul paragraphe de notre Cour, qui renvoie à des décisions antérieures rendues sous le régime de la Loi sur l'AC. Il existe également d'autres arrêts de notre Cour qui ont été rendus sous le régime de la Loi sur l'AE (auxquels la juge de la Cour de l'impôt n'a pas renvoyé), mais qui demeurent fondés sur des décisions rendues sous le régime de la Loi sur l'AC (voir, par exemple, *Bélanger c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2003 CAF 455; *Quigley Electric Ltd. c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2003 CAF 461; et *Denis c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2004 CAF 26).

[57] Comme la juge de la Cour de l'impôt s'est fondée sur l'arrêt *Tignish Auto Parts* pour affirmer que la Cour de l'impôt pourrait modifier la décision rendue par le ministre quant à l'assurabilité d'un emploi occupé par une personne liée, les dispositions applicables de la Loi sur l'AC seront examinées et comparées aux dispositions de la LIR qui énoncent les droits d'appel devant la Cour de l'impôt et les pouvoirs que confère à cette dernière la LIR.

[58] L'article 61 de la Loi sur l'AC portait sur le règlement de questions relevant de cette loi. Les paragraphes 61(1), (3) et (6) plus précisément étaient libellés ainsi :

Determination of questions

61 (1) Where any question arises under this Act as to whether a person is required to make a payment of an employee's premium, or an employer's premium, or as to the amount of any such premium, in a year,

(a) the person concerned may, on or before April 30 in the immediately following year, apply to the Minister to determine the question; or

(b) the Minister on his own initiative may at any time determine the question.

...

Question re insurable employment

(3) Where there arises in relation to a claim for benefit under this Act any question concerning

(a) whether a person is or was employed in insurable employment,

...

an application to the Minister for determination of the question may be made by the Commission at any time and by that person or the employer or purported employer of that person within ninety days after being notified of the decision of the Commission.

...

Decision

(6) On an application or an appeal under this section, the Minister shall, with all due despatch, determine the question raised by the application or vacate, confirm or vary the assessment, or reassess, and he shall thereupon notify any person affected.

[59] The question of whether certain employment was insurable employment could have arisen either indirectly under paragraph 61(1)(a), in relation to whether the employer or the employee was required to pay the applicable premium, or directly under paragraph 61(3)(a). In either case, the determination of the question was to be made by the Minister. The question of whether the employment of a person by a related person was insurable employment would depend on whether the Minister was satisfied that, having regard to all the circumstances of employment,

Règlement des questions

61 (1) Lorsque se pose, en vertu de la présente loi, la question de savoir si une personne doit verser une cotisation ouvrière ou patronale ou quel devrait être le montant d'une telle cotisation, au cours d'une année :

a) la personne intéressée peut, au plus tard le 30 avril de l'année suivante, demander au ministre de régler la question;

b) le ministre peut, de sa propre initiative, régler la question à n'importe quel moment.

[...]

Question sur l'emploi assurable

(3) Dans le cas d'une demande de prestations faite en vertu de la présente loi, la Commission peut demander au ministre de déterminer les points suivants:

a) le fait qu'il y a ou qu'il y a eu exercice d'en emploi assurable;

[...]

L'employé en cause, ou l'employeur — effectif ou présenté comme tel — de celui-ci, peut aussi, dans les quatre-vingt-dix jours suivant la date où la décision de la Commission lui a été notifiée, présenter les mêmes demandes au ministre..

[...]

Décision

(6) À la suite d'une demande faite en vertu du présent article, le ministre doit, avec toute la diligence voulue, soit régler la question soulevée par la demande, soit annuler, confirmer ou modifier l'évaluation, ou la réviser, et notifier le résultat à toute personne concernée.

[59] La question de l'assurabilité d'un emploi pouvait se poser soit indirectement en application de l'alinéa 61(1)a, en lien avec la question de savoir si l'employeur ou l'employé était tenu de verser la cotisation applicable, soit directement en vertu de l'alinéa 61(3)a). Dans un cas comme dans l'autre, la question devait être tranchée par le ministre. Pour déterminer si l'emploi d'une personne embauchée par une personne avec laquelle elle avait un lien de dépendance était un emploi assurable, le ministre devait être convaincu, après avoir tenu compte de toutes

they would have entered into a similar contract of employment if they were dealing with each other at arm's length.

[60] An appeal from the determination or the decision of the Minister could have been made to the Tax Court under section 70 of the UI Act:

Appeal to the Tax Court of Canada

70 (1) The Commission or a person affected by a determination by, or a decision on an appeal to, the Minister under section 61 may, within ninety days after the determination or decision is communicated to him, or within such longer time as the Tax Court of Canada on application made to it within those ninety days may allow, appeal from the determination or decision to that Court in the manner prescribed.

Communication of determination or decision

(1.1) For the purpose of subsection (1), the determination of the time at which a decision on an appeal to, or a determination by, the Minister under section 61 is communicated to the Commission or to a person shall be made in accordance with the rule, if any, made under paragraph 20(1.1)(h.1) of the *Tax Court of Canada Act*.

Decision

(2) On an appeal under this section, the Tax Court of Canada may reverse, affirm or vary the determination, may vacate, confirm or vary the assessment or may refer the matter back to the Minister for reconsideration and re-assessment, and shall thereupon in writing notify the parties to the appeal of its decision and the reasons therefor.

[61] The remedies granted to the Tax Court included the remedy to vary the determination made by the Minister under Section 61 of the UI Act. This presumably would include the right to vary the determination of insurability made by the Minister, which, for related persons, would include the determination of whether in all the circumstances they would have entered into a substantially similar contract of employment if they had been dealing with each other at arm's length.

les circonstances, que ces personnes auraient conclu un contrat de travail semblable si elles n'avaient pas eu de lien de dépendance.

[60] La décision du ministre aurait été susceptible d'appel devant la Cour de l'impôt en vertu de l'article 70 de la Loi sur l'AC :

Appel devant la Cour canadienne de l'impôt

70 (1) La Commission ou une personne que concerne le règlement d'une question par le ministre ou une décision sur appel au ministre, en vertu de l'article 61, peut, dans les quatre-vingt-dix jours de la communication du règlement ou de la décision ou dans le délai supplémentaire que peut accorder la Cour canadienne de l'impôt sur demande à elle présentée dans ces quatre-vingt-dix jours, interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt de la manière prescrite.

Communication de l'arrêt ou de la décision

(1.1) Pour l'application du paragraphe (1), la détermination du moment auquel le règlement d'une question par le ministre ou une décision sur appel au ministre, en vertu de l'article 61, est communiqué à la Commission ou à une personne est effectuée en conformité avec la règle éventuellement établie en vertu de l'alinéa 20(1.1)h.1) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*.

Décision de la Cour canadienne de l'impôt

(2) Sur appel interjeté en vertu du présent article, la Cour canadienne de l'impôt peut infirmer, confirmer ou modifier le règlement de la question, peut annuler, confirmer ou modifier l'évaluation ou peut renvoyer l'affaire au ministre pour qu'il l'étudie de nouveau et fasse une nouvelle évaluation; dès lors, elle est tenue de notifier par écrit sa décision et ses motifs aux parties à l'appel.

[61] Parmi les mesures de redressement à la disposition de la Cour de l'impôt figurait celle de modifier la décision du ministre rendue en vertu de l'article 61 de la Loi sur l'AC. Elle comprenait vraisemblablement le droit de modifier la décision du ministre quant à l'assurabilité de l'emploi, ce qui, dans le cas de personnes liées, aurait notamment visé le règlement de la question de savoir si, compte tenu de toutes les circonstances, ces personnes auraient conclu entre elles un contrat de travail à peu près semblable si elles n'avaient pas eu de lien de dépendance.

[62] In contrast, under the ITA the appeal right granted under section 169 of the ITA is the right to “appeal to the Tax Court of Canada to have the assessment vacated or varied”. The only remedial powers granted to the Tax Court under section 171 of the ITA are to vacate the assessment, vary the assessment, or refer the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment. The assessment, as noted below, is the product of the process of determining a taxpayer’s liability under the ITA and not the process itself. As discussed further below, the powers granted to the Tax Court under the ITA would not include the power to vary the Minister’s opinion or to compel the Minister to provide a certain opinion under subsection 247(10) of the ITA.

[63] As a result, the decisions decided under the UI Act do not support a finding that the Tax Court can review (and, if appropriate, set aside or vary) an opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA.

E. The Remedies that may be Granted by the Tax Court versus the Federal Court

[64] In my view, the resolution of this appeal turns on the different remedies that may be granted by the Tax Court and the Federal Court. At the conclusion of her reasons, the Tax Court Judge stated [at paragraphs 213–214]:

The *ITA* provides a right to appeal an assessment. On the appeal of an assessment, can the appeal be allowed on the basis that the Minister did not exercise her power under subsection 247(10) correctly? I conclude that the answer is yes. Where the Minister did not exercise the discretion at all, or exercised it on incorrect principles, the assessment cannot be said to be correct. Consideration of the correctness of an assessment is within the exclusive jurisdiction of the Tax Court.

This conclusion is consistent with prior jurisprudence on the scope of appellate jurisdiction on the appeal of an assessment. It also accords with the desirability of avoiding parallel proceedings in the Tax Court and the Federal

[62] À l’inverse, selon la LIR, le droit d’appel conféré par l’article 169 de la LIR est le droit d’interjeter « appel auprès de la Cour canadienne de l’impôt pour faire annuler ou modifier la cotisation ». Les seules mesures que la Cour de l’impôt peut accorder aux termes de l’article 171 de la LIR sont celles d’annuler ou de modifier la cotisation, ou de la déferer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation. Ainsi qu’il est indiqué plus loin, la cotisation est le produit du processus qui consiste à déterminer l’obligation fiscale du contribuable sous le régime de la LIR, et non le processus en soi. Comme nous le verrons plus loin, les pouvoirs qui sont conférés à la Cour de l’impôt par la LIR ne comprendraient pas le pouvoir de modifier l’avis du ministre ou d’enjoindre au ministre de formuler un avis donné en application du paragraphe 247(10) de la LIR.

[63] Par conséquent, les décisions rendues sous le régime de la Loi sur l’AC n’étaient pas la conclusion voulant que la Cour de l’impôt puisse faire le contrôle d’un avis (puis, s’il y a lieu, l’annuler ou le modifier) formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR.

E. Les mesures pouvant être accordées par la Cour de l’impôt et la Cour fédérale respectivement

[64] Je suis d’avis que l’issue du présent appel repose sur les mesures différentes que peuvent accorder la Cour de l’impôt et la Cour fédérale. À la fin de ses motifs, la juge de la Cour de l’impôt a formulé les observations suivantes [aux paragraphes 213 et 214] :

La LIR prévoit un droit d’appel à l’encontre des cotisations. Lorsqu’une cotisation fait l’objet d’un appel, ce dernier peut-il être accueilli au motif que le ministre n’a pas correctement exercé son pouvoir en application du paragraphe 247(10) de la LIR? Je conclus que la réponse est oui. Si le ministre n’a pas du tout exercé son pouvoir discrétionnaire ou s’il l’a exercé en appliquant des principes erronés, on ne peut pas dire que la cotisation est exacte. L’examen de l’exactitude d’une cotisation relève de la compétence exclusive de la Cour de l’impôt.

Cette conclusion est conforme à la jurisprudence sur la portée de la compétence en appel lorsque l’appel vise une cotisation. Elle s’accorde aussi avec le fait qu’il est souhaitable d’éviter des instances parallèles devant la

Court. The Tax Court will address all challenges to the correctness of the assessment made after the transfer pricing provisions have been applied, including whether the conditions for their application are met, the amount of any adjustments, the liability for penalties and whether the Minister exercised her discretion properly. Once the Tax Court decides to allow an appeal of an assessment on the basis that the Minister did not act properly in exercising her discretion, the powers available to it under section 171 provide it with the relevant remedies. [Footnote reference omitted.]

[65] The Tax Court Judge found that the Tax Court could review the Minister’s opinion and, if the Tax Court should find that this opinion is not valid (based on the applicable standard of review), the Tax Court could then grant the remedies available to the Tax Court under section 171 of the ITA, which the Tax Court Judge described as the “relevant remedies”.

[66] However, the remedies available to the Tax Court may not be adequate. Dow’s ultimate objective in this matter is to have a reassessment based on a reduction in income that reflects the downward adjustment. The question is what remedies may be required to achieve this objective, assuming that Dow is successful in establishing that this result is warranted in this case?

[67] The parties agree that subsection 247(10) of the ITA is unique. This subsection imposes a condition on an adjustment that would otherwise be required to be made under subsection 247(2) of the ITA, if that adjustment would reduce the income of a taxpayer. This downward adjustment to the income of the taxpayer can only be made if, “in the opinion of the Minister, the circumstances are such that it would be appropriate that the adjustment be made”. It is therefore a condition that this opinion of the Minister be obtained in order for the adjustment to be made.

[68] Since a downward adjustment can only be made under subsection 247(2) of the ITA if the Minister provides the appropriate opinion, either:

Cour de l’impôt et la Cour fédérale. La Cour de l’impôt examinera toutes les contestations de l’exactitude des cotisations établies après l’application des dispositions relatives aux prix de transfert, dont la question de savoir si les conditions de leur application sont remplies, le montant des redressements, l’assujettissement aux pénalités et la question de savoir si le ministre a correctement exercé son pouvoir discrétionnaire. Une fois que la Cour de l’impôt décide d’accueillir un appel interjeté à l’encontre d’une cotisation au motif que le ministre n’a pas correctement exercé son pouvoir discrétionnaire, elle dispose, par les pouvoirs que lui confère l’article 171 de la LIR, des mesures de redressement pertinentes. [Renvoi omis.]

[65] La juge de la Cour de l’impôt a conclu que la Cour de l’impôt pouvait faire le contrôle de l’avis du ministre et que, si elle devait conclure que cet avis n’était pas valide (selon la norme de contrôle applicable), elle pourrait alors accorder les mesures prévues à l’article 171 de la LIR, que la juge de la Cour de l’impôt a appelées les « mesures de redressement pertinentes ».

[66] Cependant, les mesures de redressement dont dispose la Cour de l’impôt pourraient ne pas convenir. En l’espèce, l’objectif ultime de Dow est de faire établir une nouvelle cotisation qui inclut une réduction de ses revenus correspondant au redressement à la baisse demandé. La question est de savoir quelles sont les mesures qui permettent que soit atteint cet objectif, à supposer que Dow parvienne à établir que les circonstances justifient ce résultat en l’espèce.

[67] Les parties sont d’accord que le paragraphe 247(10) de la LIR est unique. Ce paragraphe impose une condition au redressement qui serait par ailleurs d’application obligatoire au titre du paragraphe 247(2) de la LIR si ce redressement a pour effet de réduire les revenus du contribuable. Ce redressement à la baisse des revenus du contribuable ne peut être effectué que « si le ministre estime que les circonstances le justifient ». On impose donc la condition que le ministre formule un avis avant que le redressement puisse être effectué.

[68] Puisqu’un redressement à la baisse ne peut être effectué au titre du paragraphe 247(2) de la LIR que si le ministre a formulé l’avis approprié, il s’ensuit que, dans les cas suivants :

- (a) the absence of an opinion; or
- (b) an opinion that the circumstances are such that it would not be appropriate to make the adjustment

would result in the downward adjustment not being made. The only condition that would result in the downward adjustment being made to Dow's income is the favourable opinion of the Minister that the circumstances are such that it would be appropriate to make the adjustment.

[69] The Tax Court only has three options available to it under subsection 171(1) of the ITA if the appeal to the Tax Court is allowed:

- (a) vacate the assessment;
- (b) vary the assessment; or
- (c) refer the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment.

[70] The reassessment under appeal includes various adjustments made to Dow's income. For the purposes of this rule 58 question, the only focus is on the downward adjustment. Vacating the entire reassessment (which may include other adjustments that are valid) to only address the one issue concerning this downward adjustment is not a viable option.

[71] The only remedies that warrant consideration are the right to vary the assessment or refer the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment.

(1) The Minister's Opinion is not an Assessment

[72] The remedies are directed at the assessment. In *Main Rehabilitation Co. v. Canada*, 2004 FCA 403, 247 D.L.R. (4th) 597, this Court described what is in issue in an appeal to the Tax Court [at paragraph 8]:

This is because what is in issue in an appeal pursuant to section 169 is the validity of the assessment and not the

- a) aucun avis n'est formulé;
- b) le ministre est d'avis que les circonstances ne justifient pas le redressement;

il n'y aurait pas de redressement à la baisse. La seule condition qui permette à Dow d'obtenir un redressement à la baisse de ses revenus est un avis favorable du ministre selon lequel les circonstances justifient un tel redressement.

[69] Selon le paragraphe 171(1) de la LIR, seules trois possibilités s'offrent à la Cour de l'impôt si elle accueille l'appel :

- a) annuler la cotisation;
- b) modifier la cotisation;
- c) déférer la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

[70] La nouvelle cotisation qui fait l'objet de l'appel comprend divers redressements apportés aux revenus de Dow. Cependant, pour les besoins de la question posée en vertu de la règle 58 en l'espèce, seul le redressement à la baisse compte. L'annulation de la totalité de la nouvelle cotisation (laquelle pourrait comprendre d'autres redressements valides), pour trancher la question de ce seul redressement à la baisse n'est pas une solution valable.

[71] Les seules mesures qui méritent d'être prises en compte sont le droit de modifier la cotisation ou de la déférer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

1) L'avis du ministre n'est pas une cotisation.

[72] Les mesures de redressement s'appliquent à la cotisation. Dans l'arrêt *Main Rehabilitation Co. c. Canada*, 2004 CAF 403, notre Cour a décrit ce sur quoi la Cour de l'impôt se prononce dans les appels dont elle est saisie [au paragraphe 8] :

Il en est ainsi parce que l'appel interjeté sur le fondement de l'article 169 met en cause la validité de la cotisation

process by which it is established (see for instance [*The Queen v. [The] Consumers' Gas Company Ltd.* 87 D.T.C. 5008 (F.C.A.) at p. 5012]). Put another way, the question is not whether the CCRA officials exercised their powers properly, but whether the amounts assessed can be shown to be properly owing under the Act (*Ludco Enterprises Ltd. v. R.* [1996] 3 C.T.C. 74 (F.C.A.) at p. 84).

[73] In *Main Rehabilitation*, the taxpayer claimed in its pleadings that the assessment should be stayed as an abuse of process as a result of an alleged faulty audit conducted by the then Canada Customs and Revenue Agency (CCRA). Subsection 247(10) of the Act was not in issue in *Main Rehabilitation*. Therefore, the reference to the question of whether the officials of the CCRA exercised their powers properly does not necessarily mean that this comment was directed at the exercise by the Minister of his or her power to grant the opinion contemplated by subsection 247(10) of the ITA.

[74] In the subsequent case of *Canada v. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2007 FCA 188, [2008] 1 F.C.R. 839, at paragraphs 32–33, this Court found that what is under appeal to the Tax Court is the product of the process of determining a taxpayer's liability under the ITA and not the process itself.

[75] In order to calculate the amount of tax owing by Dow for its 2006 taxation year, it is necessary to first determine its taxable income for that year, since the taxes payable are based on the amount of taxable income (subsection 123(1) of the ITA). Allowing the downward adjustment or not allowing the downward adjustment will have a direct impact on Dow's taxable income and, hence, its tax liability. However, the determination of whether in the circumstances it is appropriate that the downward adjustment be made was delegated by Parliament to the Minister. The Minister's opinion under subsection 247(10) of the ITA is a separate decision of the Minister that precludes the reduction in income unless the opinion is that the circumstances are such that it is appropriate to allow the downward adjustment. In order for the Tax Court to vary or set aside the product of the

et non du processus ayant conduit à l'établir (voir à titre d'exemple *Canada c. The Consumers' Gas Company Ltd.*, 87 D.T.C. 5008 (C.A.F.), à la page 5012). Autrement dit, il ne s'agit pas de déterminer si les fonctionnaires de l'ADRC ont correctement exercé leurs pouvoirs, mais plutôt de déterminer si les montants pouvaient valablement être cotisés sous le régime de la Loi (*Ludco Enterprises Ltd. c. R.*, [1996] 3 C.T.C. 74 (C.A.F.), à la page 84).

[73] Dans l'arrêt *Main Rehabilitation*, le contribuable soutenait dans son acte de procédure que la cotisation devait être suspendue parce qu'elle constituait un abus de procédure en raison d'une vérification prétendument entachée de vice qui avait été effectuée par ce qui était à l'époque l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC). Le paragraphe 247(10) de la LIR n'était pas en cause dans l'arrêt *Main Rehabilitation*. Par conséquent, les observations sur la question de savoir si les fonctionnaires de l'ADRC avaient correctement exercé leurs pouvoirs ne s'appliquent pas nécessairement à l'exercice par le ministre de son pouvoir de formuler l'avis visé au paragraphe 247(10) de la LIR.

[74] Dans un arrêt subséquent, *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2007 CAF 188, [2008] 1 R.C.F. 839, aux paragraphes 32 et 33, notre Cour a conclu que ce qui fait l'objet des appels devant la Cour de l'impôt est le produit du processus de détermination de l'obligation fiscale du contribuable sous le régime de la LIR, et non le processus en soi.

[75] Pour calculer le montant de l'impôt que Dow devait payer pour son année d'imposition 2006, il faut d'abord déterminer le revenu imposable pour cette année-là, puisque l'impôt à payer est basé sur le revenu imposable (paragraphe 123(1) de la LIR). Accepter ou non le redressement à la baisse aura une incidence directe sur le revenu imposable de Dow et, donc, sur son obligation fiscale. C'est toutefois au ministre que le législateur a confié la responsabilité de déterminer si les circonstances justifient qu'un redressement à la baisse soit effectué. L'avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR est une décision distincte du ministre, qui empêche toute réduction du revenu à moins que le ministre n'estime que les circonstances justifient le redressement à la baisse. Pour que la Cour de l'impôt modifie ou annule le produit de la cotisation, c'est-à-dire

assessment, i.e. the amount of taxes payable by Dow for 2006, the opinion rendered by the Minister would have to be changed from an unfavourable opinion to one that is favourable to Dow.

[76] The requirement of a favourable opinion before the downward adjustment can be made distinguishes this provision from other provisions of the ITA where amounts claimed by taxpayers can be adjusted to amounts that are reasonable in the circumstances. For example, section 67 of the ITA limits expenses to the amounts that are “reasonable in the circumstances”. Because the restriction set out in section 67 of the ITA is based on what is reasonable in the circumstances (and not what, in the opinion of the Minister, is reasonable in the circumstances), the issue of what is reasonable in the circumstances is a matter for determination by the Tax Court on an appeal from an assessment that reflects an adjustment under section 67 of the ITA to amounts claimed by a taxpayer.

[77] In my view, the remedies granted to the Tax Court under subsection 171(1) of the ITA do not extend to the power to vary the opinion of the Minister rendered under subsection 247(10) of the ITA or to quash this opinion. The Tax Court can only vacate, vary or refer an assessment back to the Minister. The opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA is not an assessment, although it will affect an assessment. The Tax Court does not have the power that is granted to the Federal Court under subsection 18.1(3) of the *Federal Courts Act* on an application for judicial review to quash a decision of the Minister.

(2) Inherent Jurisdiction and Implied Jurisdiction

[78] Since the Tax Court does not have the explicit authority to vary or quash the opinion, if the Tax Court has such authority it must be implicit.

[79] In *Windsor (City) v. Canadian Transit Co.*, 2016 SCC 54, [2016] 2 S.C.R. 617, at paragraph 33, the

le montant de l’impôt que Dow doit payer pour l’année 2006, il faudrait que l’avis rendu par le ministre soit modifié et qu’il devienne favorable à Dow.

[76] Cette condition qu’un avis favorable ait été rendu avant qu’un redressement à la baisse puisse être effectué est ce qui distingue cette disposition d’autres dispositions de la LIR qui permettent que des sommes déclarées par le contribuable fassent l’objet d’un redressement pour qu’elles soient fixées à des montants raisonnables dans les circonstances. Par exemple, l’article 67 de la LIR limite la déduction de dépenses à celles qui sont « raisonnable[s] dans les circonstances ». Comme la limite énoncée à l’article 67 de la LIR est fondée sur ce qui est raisonnable dans les circonstances (et non sur ce qui, de l’avis du ministre, est raisonnable dans les circonstances), il revient à la Cour de l’impôt de trancher la question de savoir ce qui est raisonnable dans les circonstances lorsqu’elle est saisie d’un appel d’une cotisation où les montants déclarés par le contribuable ont fait l’objet d’un redressement au titre de l’article 67 de la LIR.

[77] À mon avis, les mesures que peut accorder la Cour de l’impôt en vertu du paragraphe 171(1) de la LIR n’incluent pas le pouvoir de modifier ou d’annuler l’avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR. La Cour de l’impôt peut uniquement annuler ou modifier la cotisation ou la déférer au ministre. L’avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR n’est pas une cotisation, même s’il aura une incidence sur la cotisation. La Cour de l’impôt n’a pas le pouvoir qui est conféré à la Cour fédérale par le paragraphe 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales* d’annuler une décision du ministre sur présentation d’une demande de contrôle judiciaire.

2) La compétence inhérente et la compétence implicite

[78] Comme la Cour de l’impôt n’a pas le pouvoir explicite de modifier ou d’annuler l’avis du ministre, ce pouvoir, si elle l’a, doit être implicite.

[79] Dans l’arrêt *Windsor (City) c. Canadian Transit Co.*, 2016 CSC 54, [2016] 2 R.C.S. 617, au paragraphe 33,

Supreme Court of Canada found that the Federal Court does not have any inherent jurisdiction, but rather only the jurisdiction conferred on it by statute. Since the Tax Court is also a statutory court, this finding applies equally to the Tax Court. Therefore, there is no inherent jurisdiction that would allow the Tax Court to vary or quash the Minister's opinion.

[80] Although the Tax Court does not have any inherent jurisdiction, it does have an implied jurisdiction by necessary implication. In *R. v. Cunningham*, 2010 SCC 10, [2010] 1 S.C.R. 331, at paragraph 19, the Supreme Court of Canada confirmed that statutory courts have an implied jurisdiction by necessary implication to carry out the functions of a court. Since the Tax Court is a statutory court, it also has this implied jurisdiction. Therefore, "the powers conferred by an enabling statute are construed to include not only those expressly granted but also, by implication, all powers which are practically necessary for the accomplishment of the object intended to be secured by the statutory regime" (*ATCO Gas and Pipelines Ltd. v. Alberta (Energy and Utilities Board)*, 2006 SCC 4, [2006] 1 S.C.R. 140, at paragraph 51).

[81] However, in my view, the power conferred by Parliament on the Tax Court to determine the correctness of an assessment does not, by implication, include the power to vary or quash the opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA. The only jurisdiction conferred on the Tax Court by the ITA is the jurisdiction to provide a remedy that directly impacts the assessment. The Tax Court can vacate an assessment, vary an assessment or refer the assessment back to the Minister. All of the remedies apply only to the assessment.

[82] It is also not necessary that the Tax Court have the power to quash the opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA, as the Federal Court is granted the power to quash a decision of the Minister under subsection 18.1(3) of the *Federal Courts Act*. While it may be more convenient if the Tax Court could quash the opinion of the Minister (as the Tax Court will be addressing the appeal of the assessment that would be

la Cour suprême du Canada a conclu que la Cour fédérale ne possède pas de compétence inhérente, mais qu'elle possède uniquement la compétence qui lui est conférée par sa loi constitutive. Puisque la Cour de l'impôt est également une cour d'origine législative, cette conclusion s'applique aussi à elle. Par conséquent, la Cour de l'impôt ne possède aucune compétence inhérente qui lui permettrait de modifier ou d'annuler l'avis du ministre.

[80] Bien que la Cour de l'impôt n'ait pas de compétence inhérente, elle possède une compétence implicite par déduction nécessaire. Dans l'arrêt *R. c. Cunningham*, 2010 CSC 10, [2010] 1 R.C.S. 331, au paragraphe 19, la Cour suprême du Canada a confirmé que les cours d'origine législative possèdent une compétence implicite par déduction nécessaire pour qu'elles puissent exercer leurs fonctions judiciaires. Comme la Cour de l'impôt est une cour d'origine législative, elle possède elle aussi cette compétence implicite. Par conséquent, « sont compris dans les pouvoirs conférés par la loi habilitante non seulement ceux qui y sont expressément énoncés, mais aussi, par déduction, tous ceux qui sont de fait nécessaires à la réalisation de l'objectif du régime législatif » (*ATCO Gas and Pipelines Ltd. c. Alberta (Energy and Utilities Board)*, 2006 CSC 4, [2006] 1 R.C.S. 140, au paragraphe 51).

[81] Toutefois, j'estime que le pouvoir que le législateur a conféré à la Cour de l'impôt de juger l'exactitude d'une cotisation ne comprend pas, par déduction, le pouvoir de modifier ou d'annuler un avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR. La seule compétence qui est conférée à la Cour de l'impôt par la LIR est celle d'ordonner des mesures ayant une incidence directe sur la cotisation. La Cour de l'impôt peut annuler ou modifier une cotisation, ou la déférer au ministre. Ces mesures s'appliquent uniquement à la cotisation.

[82] Il n'est pas non plus nécessaire que la Cour de l'impôt ait le pouvoir d'annuler un avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR, puisque la Cour fédérale possède le pouvoir d'annuler une décision du ministre en vertu du paragraphe 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales*. Même s'il est peut-être plus pratique que la Cour de l'impôt ait le pouvoir d'annuler l'avis du ministre (puisque c'est la Cour de l'impôt

varied if the opinion is changed) it is not necessary that it have this power.

- (3) Can the Tax Court Refer an Assessment Back to the Minister Without Quashing the Minister's Opinion?

[83] Since Parliament delegated the authority to render this opinion to the Minister, the Minister has the jurisdiction to render this opinion. Parliament chose the Minister and not the Tax Court as the person who would determine if the circumstances are such that it is appropriate that the downward adjustment be made. As a result, the validity of the opinion is more properly a matter for judicial review in the Federal Court, which has the power to quash the opinion, if appropriate.

[84] Since the Tax Court does not have the power to quash an opinion rendered under subsection 247(10) of the Act, it will remain valid, unless it is quashed by the Federal Court on judicial review (*Harellkin v. University of Regina*, [1979] 2 S.C.R. 561, 96 D.L.R. (3d) 14, at pages 583–584).

[85] The Supreme Court of Canada, in *Canada (Attorney General) v. TeleZone Inc.*, 2010 SCC 62, [2010] 3 S.C.R. 585 and *Canada (Attorney General) v. McArthur*, 2010 SCC 63, [2010] 3 S.C.R. 626, acknowledged that the Ontario Superior Court could not quash a decision of a federal tribunal. However, the Supreme Court held that the Ontario Superior Court could hear a claim for damages arising as a result of a decision of a federal tribunal, without first having that decision quashed by the Federal Court.

[86] However, in both *TeleZone* and *McArthur*, the plaintiffs were not seeking to set aside the decision of the applicable federal tribunal. As noted by the Supreme Court in paragraph 79, “TeleZone’s causes of action in contract, tort and equity are predicated on the finality of that decision”. While in *McArthur* the validity of the decision that Mr. McArthur be confined to solitary confinement would have been relevant to his claim for damages, he was not seeking to set this decision aside as he had

qui sera saisie de l’appel de la cotisation qui serait modifiée si l’avis était modifié et devenait favorable), il n’est pas nécessaire qu’elle ait ce pouvoir.

- 3) La Cour de l’impôt peut-elle déférer une cotisation au ministre sans annuler l’avis du ministre?

[83] Puisque le législateur a délégué au ministre le pouvoir de formuler cet avis, c’est le ministre qui a compétence en la matière. Le législateur a choisi de confier au ministre, et non à la Cour de l’impôt, la responsabilité de déterminer si les circonstances justifient un redressement à la baisse. Par conséquent, la validité de l’avis est une question qui relève davantage d’un contrôle judiciaire par la Cour fédérale, laquelle a le pouvoir d’annuler l’avis si elle le juge nécessaire.

[84] Puisque la Cour de l’impôt n’a pas le pouvoir d’annuler l’avis formulé en application du paragraphe 247(10) de la LIR, cet avis demeurera valide, à moins qu’il ne soit annulé par la Cour fédérale sur présentation d’une demande de contrôle judiciaire (*Harellkin c. Université de Regina*, [1979] 2 R.C.S. 561, 1979 CanLII 18, aux pages 583 et 584).

[85] Dans les arrêts *Canada (Procureur général) c. TeleZone Inc.*, 2010 CSC 62, [2010] 3 R.C.S. 585, et *Canada (Procureur général) c. McArthur*, 2010 CSC 63, [2010] 3 R.C.S. 626, la Cour suprême du Canada a reconnu que la Cour supérieure de justice de l’Ontario ne pouvait pas annuler la décision d’un tribunal fédéral. La Cour suprême a toutefois conclu que la Cour supérieure de justice de l’Ontario pouvait entendre une action en dommages-intérêts découlant d’une décision d’un tribunal fédéral, sans que cette décision soit d’abord annulée par la Cour fédérale.

[86] Cependant, dans les arrêts *TeleZone* et *McArthur*, les demandeurs ne sollicitaient pas l’annulation de la décision du tribunal fédéral en cause. Comme l’a observé la Cour suprême au paragraphe 79, les « causes d’action contractuelles, délictuelles et en equity [de *TeleZone*] sont fondées sur le caractère définitif de cette décision ». Dans l’arrêt *McArthur*, même si la validité de la décision plaçant M. McArthur en isolement cellulaire avait été un élément pertinent dans sa demande de dommages-intérêts,

completed his time in prison before he commenced his action.

[87] In this case, the barrier to having a reassessment that reflects the downward adjustment to Dow's income is the absence of a favourable opinion of the Minister under subsection 247(10) of the ITA. Even if the Tax Court could review the opinion without quashing it, since the existing opinion would remain in place (and therefore there would not be an opinion of the Minister that it would be appropriate to make the downward adjustment), on what basis could the assessment be referred back to the Minister? Without the opinion of the Minister that it is appropriate to make the downward adjustment, the assessment (which does not reflect this downward adjustment) is correct.

(4) Directed Verdict

[88] There is another remedy that is only available to the Federal Court that is a relevant consideration—the power to grant a directed verdict, i.e. the power to substitute its opinion for the opinion of the Minister.

[89] If it should turn out that this is one of those rare cases where ultimately a directed verdict should be rendered by a court (and there is nothing in the record to suggest that this is the case or would be the case), the authority to render a directed verdict is part of the general law of *mandamus* (*Canada (Public Safety and Emergency Preparedness) v. LeBon*, 2013 FCA 55, at paragraph 13). The Federal Court (*per* subsection 18(1) of the *Federal Courts Act*) has the exclusive original jurisdiction to issue a writ of *mandamus*. The Tax Court cannot grant a mandatory order (*mandamus*) that the opinion of the Minister is to be a favourable opinion under subsection 247(10) of the ITA, with the result that the downward adjustment should be made to Dow's income for its 2006 taxation year.

(5) Conclusion on Remedies

[90] As noted by Justice Stratas in *Canada (National Revenue) v. JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.*,

celui-ci ne demandait pas l'annulation de cette décision puisqu'il avait terminé de purger sa peine d'emprisonnement lorsqu'il a intenté son action.

[87] En l'espèce, l'élément qui empêche l'établissement d'une nouvelle cotisation dans laquelle serait appliqué un redressement à la baisse des revenus de Dow est l'absence d'avis favorable du ministre au titre du paragraphe 247(10) de la LIR. Même si la Cour de l'impôt pouvait examiner l'avis sans l'annuler, puisque l'avis formulé demeurerait en vigueur (et donc qu'il n'existerait pas d'avis du ministre selon lequel les circonstances justifieraient le redressement à la baisse), pour quels motifs pourrait-on déférer la cotisation au ministre? Faute d'avis du ministre indiquant qu'il est justifié d'effectuer le redressement à la baisse, la cotisation (qui ne tient pas compte de ce redressement à la baisse) est exacte.

4) Le verdict imposé

[88] Il existe une autre mesure qu'il convient d'examiner, mais qui ne peut être appliquée que par la Cour fédérale : le pouvoir de rendre un verdict imposé, c'est-à-dire de substituer son avis à celui du ministre.

[89] S'il devait s'avérer que la présente affaire est l'une de ces rares affaires où, au bout du compte, la cour devrait rendre un verdict imposé (quoique rien dans le dossier ne donne à penser que c'est le cas ou que ça puisse être le cas), le pouvoir de rendre un tel verdict s'inscrit dans le droit général applicable aux *mandamus* (*Canada (Sécurité publique et Protection civile) c. LeBon*, 2013 CAF 55, au paragraphe 13). La Cour fédérale, en vertu du paragraphe 18(1) de la *Loi sur les Cours fédérales*, a compétence exclusive pour décerner des brefs de *mandamus*. La Cour de l'impôt ne peut pas prononcer d'ordonnance mandatoire (*mandamus*) enjoignant au ministre de formuler un avis favorable en application du paragraphe 247(10) de la LIR pour qu'il y ait redressement à la baisse des revenus de Dow pour son année d'imposition 2006.

5) Conclusion sur les mesures de redressement

[90] Comme l'a noté le juge Stratas dans l'arrêt *Canada (Revenu national) c. JP Morgan Asset Management*

2013 FCA 250, [2014] 2 F.C.R. 557, a judicial review application can be made to the Federal Court when that Court can provide the remedy that is being sought (which would include *mandamus*). The remedy being sought in this appeal consists of two components—a favourable opinion concerning the availability of the downward adjustment and a reassessment that reflects this downward adjustment.

[91] Since:

- (a) the Federal Court is the only court that can quash the Minister’s opinion and, if necessary, compel the Minister to render the opinion that the circumstances are such that it is appropriate to reduce Dow’s income by the downward adjustment; and
- (b) the Tax Court is the only court that can vary an assessment or refer an assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment;

the remedies available to both courts may be required if Dow is to succeed.

[92] As a result, the opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA is outside the exclusive jurisdiction of the Tax Court.

V. Cross-appeal

[93] In the cross-appeal, Dow is seeking a variation in the order that was granted by the Tax Court. The variation that is sought is that the opinion rendered by the Minister under subsection 247(10) of the ITA is not outside the exclusive jurisdiction of the Tax Court:

- a. if an assessment resulting from that decision has been properly appealed to the Tax Court; or
- b. if there is no assessment resulting from that decision, on the basis that references to “assessment” or “notice of assessment” in sections 165, 166.1 to 167 and Part J of the *ITA* refer to “the Minister’s decision pursuant to subsection 247(10)”, in accordance with subsection 247(11) of the *ITA*.

(*Canada Inc.*, 2013 CAF 250, [2014] 2 R.C.F. 557, une demande de contrôle judiciaire peut être présentée à la Cour fédérale si cette dernière peut accorder la mesure qui est demandée (ce qui inclurait le bref de *mandamus*). La mesure demandée dans le présent appel comporte deux volets — qu’un avis favorable soit rendu quant au redressement à la baisse demandé et qu’une nouvelle cotisation tenant compte de ce redressement à la baisse soit établie.

[91] Étant donné que :

- a) la Cour fédérale est la seule cour qui peut annuler l’avis du ministre et, s’il y a lieu, enjoindre au ministre de formuler l’avis indiquant que les circonstances justifient une réduction des revenus de Dow d’une somme correspondant au redressement à la baisse;
- b) la Cour de l’impôt est la seule cour qui peut modifier une cotisation ou la déférer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation;

les mesures pouvant être accordées par ces deux cours pourraient être nécessaires pour que Dow obtienne ce qu’elle demande.

[92] Par conséquent, l’avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR ne relève pas de la compétence exclusive de la Cour de l’impôt.

V. L’appel incident

[93] Dans l’appel incident, Dow demande que l’ordonnance prononcée par la Cour de l’impôt soit modifiée. Dow demande qu’il soit établi que l’avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR relève de la compétence exclusive de la Cour de l’impôt :

- a. si la cotisation découlant de cette décision a fait l’objet d’un appel en bonne et due forme devant la Cour de l’impôt;
- b. si aucune cotisation ne résulte de cette décision, au motif que les termes « cotisation » et « avis de cotisation » aux articles 165 et 166.1 à 167 à la partie J de la LIR visent la « décision rendue par le ministre en application du paragraphe 247(10) », conformément au paragraphe 247(11) de la LIR.

[94] Since Dow has appealed the assessment of its 2006 taxation year to the Tax Court, Dow, in the cross-appeal, is seeking to expand the situations in which the finding by the Tax Court would apply to include a scenario, as outlined in paragraph (b) above, that was not present in the facts as submitted to the Tax Court.

[95] Rule 58 is intended to allow the Tax Court to determine questions that “may dispose of all or part of the proceeding or result in a substantially shorter hearing or a substantial saving of costs”. It is not intended to be used to pose hypothetical questions that do not arise from the facts as presented to the Court. Since the cross-appeal only raised a hypothetical question that was not based on the facts as presented to the Court, in my view, it is not a proper cross-appeal.

[96] In any event, since I have concluded that the Minister’s opinion rendered under subsection 247(10) of the ITA is not within the exclusive jurisdiction of the Tax Court, the requested variation is moot.

VI. Conclusion

[97] As a result, I would allow the appeal and dismiss the cross-appeal. I would set aside the order granted by the Tax Court. Granting the order that the Tax Court should have issued, I would answer the question as posed by the parties in the affirmative. I would award costs to the Crown in relation to this appeal and not award any costs in relation to the rule 58 proceeding in the Tax Court.

RENNIE J.A.: I agree.

LOCKE J.A.: I agree.

[94] Comme Dow a fait appel devant la Cour de l’impôt de la cotisation établie pour son année d’imposition 2006, elle demande, dans l’appel incident, que la conclusion de la Cour de l’impôt s’applique à plus de situations, notamment celle y exposée à l’alinéa b) ci-dessus, qui ne figurait pas dans les faits présentés à la Cour de l’impôt.

[95] La règle 58 vise à permettre à la Cour de l’impôt de trancher des questions qui « pourrai[ent] régler l’instance en totalité ou en partie, abréger substantiellement celle-ci ou résulter en une économie substantielle de frais ». Il n’est pas censé servir à poser des questions hypothétiques qui ne découlent pas des faits qui ont été présentés à la Cour. Puisque l’appel incident soulève uniquement une question hypothétique qui n’est pas fondée sur les faits présentés à la Cour, je suis d’avis qu’il ne s’agit pas d’un appel incident recevable.

[96] Quoiqu’il en soit, comme j’ai conclu que l’avis formulé par le ministre en application du paragraphe 247(10) de la LIR ne relève pas de la compétence exclusive de la Cour de l’impôt, la modification demandée est théorique.

VI. Conclusion

[97] Par conséquent, j’accueillerais l’appel et je rejetterais l’appel incident. J’annulerais l’ordonnance prononcée par la Cour de l’impôt. Rendant l’ordonnance que la Cour de l’impôt aurait dû rendre, je répondrais par la négative à la question posée par les parties. J’adjugerais à la Couronne les dépens relatifs au présent appel, mais je n’adjugerais aucuns dépens relativement à l’instance introduite devant la Cour de l’impôt en vertu de la règle 58.

LE JUGE RENNIE, J.C.A. : Je souscris à ces motifs.

LE JUGE LOCKE, J.C.A. : Je souscris à ces motifs.