

T-2001-91

T-2001-91

Her Majesty the Queen (Plaintiff)**Sa Majesté la Reine (demanderesse)**

v.

c.

Joseph Leung (Defendant)^a **Joseph Leung (défendeur)***INDEXED AS: M.N.R. v. LEUNG (T.D.)**RÉPERTORIÉ: M.R.N. c. LEUNG (1^{re} INST.)*

Trial Division, Joyal J.—Toronto, February 25; b
Ottawa, September 20, 1993.

Section de première instance, juge Joyal—Toronto,
25 février; Ottawa, 20 septembre 1993.

Income tax — Practice — Determination of 3 questions of law in appeal from Tax Court judgment holding Income Tax Act, s. 227(10) assessment invalid as incomplete — S. 227.1 making directors jointly and severally liable with corporation for unpaid remittances — Defendant, director of corporation failing to remit amounts deducted and withheld for employees' income tax (federal and provincial), U.I. premiums, C.P.P. contributions — Corporation assessed, certificates registered, execution of amounts owing unsatisfied — Defendant assessed under ss. 227(10) and 227.1 — Notice of assessment setting out aggregate liability, referring to four statutes, relevant provisions thereunder, but not separately identifying amounts owing under each statute — S. 152(3) stating tax liability not affected by incorrect, incomplete assessment — S. 152(8) declaring assessment valid notwithstanding defect, error or omission — (1) In absence of statutory condition as to form or content of notice of assessment, and in light of s. 152(3) and (8), notice of assessment valid — (2) Minister not required to provide copies of corporate assessments in notice issued to defendant — (3) Assessment issued by proper authority.

Impôt sur le revenu — Pratique — Règlement de trois questions de droit en appel d'un jugement de la Cour de l'impôt décidant qu'une cotisation fondée sur l'art. 227(10) de la Loi de l'impôt sur le revenu est invalide car incomplète — L'art. 227.1 rend les administrateurs solidairement responsables, avec la corporation, du paiement des retenues salariales — Le défendeur est administrateur d'une corporation ayant manqué de verser les sommes déduites et retenues au titre de l'impôt sur le revenu des employés (fédéral et provincial), des primes d'assurance-chômage et des cotisations au R.P.C. — La cotisation a été établie à l'égard de la corporation, des certificats ont été enregistrés, la saisie-exécution s'est avérée futile — Le défendeur est cotisé en vertu des art. 227(10) et 227.1 — L'avis de cotisation porte sur la dette fiscale globale, citant quatre textes de loi et les dispositions pertinentes de chacun, mais ne précisant pas les sommes dues au titre de chacune de ces lois — L'art. 152(3) fixant l'obligation fiscale n'est en rien affecté par une cotisation incorrecte ou incomplète — L'art. 152(8) prévoit qu'une cotisation est réputée valide malgré les vices de forme, les erreurs ou les omissions — (1) En l'absence d'une exigence d'un texte de loi quant à la forme ou à la teneur de l'avis de cotisation, et compte tenu de l'art. 152(3) et (8), l'avis de cotisation est valide — (2) Le ministre n'est pas tenu de fournir, dans l'avis de cotisation délivré au défendeur, une copie des cotisations établies au nom de la corporation — (3) La cotisation a été émise par les autorités compétentes.

Income tax — Corporations — Corporation failing to remit amounts deducted re: employees' income tax, U.I. premiums, C.P.P. contributions — Corporation placed into receivership — Defendant was Treasurer of corporation — Assessment notices issued to corporation — Certificates registered against corporation at Federal Court — Defendant assessed under I.T.A., s. 227(10), C.P.P., s. 221, U.I. Act, s. 68.1 — Assessment of defendant setting out aggregate liability valid although not indicating amounts owing under each statute — M.N.R. not required to provide particulars of corporate assessment when notice of assessment sent to defendant.

Impôt sur le revenu — Corporations — La corporation a omis de verser les sommes retenues au titre de l'impôt sur le revenu des employés, des primes d'assurance-chômage et des cotisations au R.P.C. — La corporation est mise sous séquestre — Le défendeur était trésorier de la corporation — Les avis de cotisation ont été délivrés à la corporation — Des certificats ont été enregistrés, auprès de la Cour fédérale, à l'encontre de la corporation — Le défendeur a été imposé en vertu de l'art. 227(10) de la L.I.R., 221 du R.P.C. et 68.1 de la L.A.-C — La cotisation du défendeur correspondant au total de la dette fiscale est valide bien qu'elle ne précise pas les montants dus au titre de chacun des textes de loi — Le M.R.N. n'est pas tenu de fournir les détails de la cotisation de la corporation dans l'avis de cotisation délivré au défendeur.

This was an appeal from the Tax Court judgment holding that a subsection 227(10) assessment was invalid. The parties jointly applied for the determination of three questions of law. The defendant was a director of an Ontario corporation which failed to remit the amounts deducted and withheld on account

Il s'agissait de l'appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt invalidant une cotisation fondée sur le paragraphe 227(10). Les parties avaient conjointement demandé que soient tranchées trois questions de droit. Le défendeur était un des administrateurs d'une corporation ontarienne qui avait omis de

of employees' federal and provincial income tax, unemployment insurance premiums and *Canada Pension Plan* contributions. The Corporation neither objected to nor appealed from notices of assessment relating to those amounts. After certificates of the amounts deducted and unremitted were registered against the corporation in the Federal Court and the Supreme Court of Ontario, and execution therefor was returned unsatisfied, the defendant was assessed pursuant to subsection 227(10). The notice of assessment set out the aggregate liability under the federal and provincial Income Tax Acts, the *Unemployment Insurance Act*, and the *Canada Pension Plan*, but did not separately identify the amounts owing under each statute. Approximately one year after receiving the notice, the defendant applied for and was granted an extension of time to object. The Minister confirmed the assessment and the defendant appealed. The Tax Court held that the assessment was incomplete because it did not inform the taxpayer fully as to his alleged liability—a taxpayer should be informed of the amount assessed under each statute. The Court further held that the Minister must provide the taxpayer with the documentation referred to in the notice of assessment, such as notices previously sent to the Corporation, and the times the alleged failures occurred. The Tax Court considered such defects to be substantive and therefore held that the validity of the assessment could not be protected by the curative provisions of the Act, such as subsection 152(3), which states that a tax liability is not affected by an incorrect or incomplete assessment, and subsection 152(8), which declares that an assessment is deemed to be valid notwithstanding any error, defect or omission therein.

The questions of law for determination were: (1) was the defendant assessed under *Income Tax Act*, subsections 227.1(1) and 227(10) when he received such a notice of assessment; (2) was the Minister required to provide the defendant with the notices of assessment issued to the corporation and other particulars in writing of the assessment at the time the notice of assessment was sent to the defendant; (3) did the Minister or an authorized officer assess the defendant pursuant to section 227.1 and subsection 227(10)?

Held, questions (1) and (3) should be answered in the affirmative; question (2) in the negative.

The amounts in the section 227 assessment were trust funds which the corporation withheld and which were not remitted to the Crown, involving at best a serious breach of trust and at worst a misappropriation of funds. Recourse to a section 227 assessment is only available when the Crown has no hope of recovery. Liability under subsections 227.1(3) and (4) does not attach to a director *juris et de jure*. A director may establish that he was not a director or that he exercised due diligence or that the two-year limitation applied. Any individual director might not have been aware of section 227 and of the liability that might attach to him by reason of the corporation's default. The answer to the question as to whether a taxpayer can adopt

remettre les montants déduits et retenus à la source au titre des impôts fédéraux et provinciaux des employés, des primes d'assurance-chômage et des cotisations au *Régime de pensions du Canada*. La corporation n'a ni contesté, ni fait appel des avis de cotisation portant sur ces montants. Après enregistrement en Cour fédérale et en Cour suprême de l'Ontario, à l'encontre de la corporation, de certificats correspondant aux sommes déduites et non remises, et après l'échec de la saisie-exécution autorisée pour ces mêmes montants, le défendeur a été cotisé conformément au paragraphe 227(10). L'avis de cotisation donnait sur le total de la dette fiscale au titre des lois fédérale et provinciale de l'impôt, de la *Loi sur l'assurance-chômage*, et de la *Loi sur le Régime de pensions du Canada*, sans préciser les sommes dues au titre de chacun de ces textes. Environ une année après réception de l'avis, le défendeur a demandé et obtenu un prolongement du délai d'opposition. Le ministre confirma la cotisation et le défendeur interjeta appel. La Cour de l'impôt décida que la cotisation était incomplète étant donné qu'elle n'informait pas suffisamment à fond le contribuable quand à l'impôt qu'on lui réclamait — Le contribuable doit être informé du montant qu'on lui réclame au titre de chacun des textes de loi. La Cour a également décidé que le ministre est tenu de fournir au contribuable la documentation dont il est fait état dans l'avis de cotisation, tels les avis antérieurement transmis à la corporation ainsi que la date des omissions reprochées à celle-ci. La Cour de l'impôt a estimé qu'il ne s'agit pas là seulement de vices de forme, décidant que la validité de la cotisation ne pouvait pas être protégée par les dispositions correctives de la Loi, tel le paragraphe 152(3), qui prévoyait que la dette fiscale n'est pas affectée par les erreurs ou les lacunes de la cotisation, et le paragraphe 152(8), selon lequel la cotisation est réputée valide malgré l'inexactitude, le vice de forme ou l'omission qu'on pourrait y trouver.

Les questions de droit à trancher étaient les suivantes: (1) le défendeur a-t-il été cotisé conformément aux paragraphes 227.1(1) et 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, par la délivrance d'un tel avis de cotisation; (2) le ministre était-il tenu de fournir au défendeur les avis de cotisation délivrés à la corporation ainsi que, par écrit, d'autres détails de la cotisation; lorsque l'avis de cotisation a été transmis au défendeur; (3) le ministre, ou un agent autorisé, a-t-il établi la cotisation du défendeur, conformément à l'article 227.1 et au paragraphe 227(10)?

Jugement: il y a lieu de répondre par l'affirmative aux questions (1) et (3); et par la négative à la question (2).

Les sommes réclamées au titre de l'article 227 avaient été retenues, par la corporation, à titre de fiduciaire et n'avaient pas été remises à la Couronne; il s'agit au mieux d'un grand abus de confiance, au pire d'un détournement de fonds. La Couronne ne peut recourir à une cotisation fondée sur l'article 227 que dans les cas où elle n'a absolument aucun autre espoir de recouvrement. La responsabilité d'un administrateur, au titre des paragraphes 227.1(3) et (4), n'est pas *juris et de jure*. Un administrateur pourra démontrer soit qu'il n'était pas administrateur, soit qu'il a fait preuve de toute la diligence voulue, soit encore que le délai de prescription de deux ans doit jouer. Un administrateur n'est pas nécessairement au courant de l'ar-

a passive attitude on receipt of a notice of assessment and then argue that the notice, wanting in particulars, should be declared null and void must depend on the facts surrounding the assessment. On the facts herein, the notice of assessment did not cause any prejudice to the defendant.

Generally, one should eschew an overly formalistic approach to a notice of assessment. The *Income Tax Act* is not a penal statute, and a notice of assessment is neither similar nor analogous to a charge or count on a criminal indictment. The hardened and inflexible rules which apply to criminal proceedings should not apply to a notice of assessment or to the proceedings which flow from it. The purpose in enacting subsections 152(3) and (8) was to ensure that in the process of issuing millions of assessments yearly, many of which involve complex statutory provisions and equally complex calculations, technical accuracy or a peremptory level of disclosure, reference and source would not be imposed on the assessor. The notice of assessment is an administrative procedure and reliance on technical rules applicable to other processes to defeat it *ab initio* is not necessarily warranted. The whole scheme of taxation presumes that a taxpayer will react reasonably to an assessment, not do nothing for years and then pounce on the seeming illegality or invalidity of the assessment because he has not been sufficiently informed and has thereby suffered prejudice. Furthermore, the taxpayer has administrative and more formal processes open to him i.e. objections and appeals. The defendant was given notice of an intention to assess, was later assessed and was given every opportunity to have the assessment particularized to his liking. He never asked for a determination of the amounts under each of the several statutes mentioned in the assessment.

The notice of assessment contained the essential ingredients which the statute contemplates. It claimed the total amount due in unremitted funds, cited the statutory provision under which the vicarious responsibility of a director was attached, the statutory sources under which the sums were deducted and not paid out, and the particular notices of assessment sent to the Corporation as well as the dates thereof. This was sufficient to put the taxpayer on notice that a particular amount was claimed. The relief for a taxpayer who receives an incomplete assessment or one where the grounds are not sufficiently particularized is to impose on the assessor a burden of proof which he would not otherwise have to bear.

The burden of proof in challenging an assessment rests upon the taxpayer. The Crown must base its assessment on some assumptions and it is up to the taxpayer, who has knowledge of the underlying facts, to rebut these assumptions. That onus

title 227 de la Loi et du fait que sa responsabilité peut être mise en cause si la corporation manque à certaines de ses obligations. La question de savoir si le contribuable peut, en réponse à un avis de cotisation, se cantonner dans une attitude de passivité pour faire valoir que l'avis dont on énumère les lacunes doit être considéré comme nul et non avenue dépendra des faits et circonstances entourant la délivrance de la cotisation. En l'espèce, les faits ne permettent pas de conclure que l'avis de cotisation a causé un préjudice au défendeur.

D'une manière générale, il convient d'éviter, en matière de cotisation, une approche trop formaliste. La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas un texte pénal, et un avis de cotisation n'a rien d'un acte ou d'un chef d'accusation. Les règles très strictes et inflexibles applicables aux procédures pénales ne s'appliquent pas aux avis de cotisation ou aux procédures qui en découlent. Lors de l'adoption des paragraphes 152(3) et (8), l'objet était d'assurer que, dans le cadre des millions de cotisations émises chaque année, dont beaucoup mettent en jeu des dispositions législatives complexes et des calculs, eux aussi, complexes, il ne serait pas imposé à celui qui établit la cotisation une parfaite exactitude technique ou des exigences péremptoires de divulgation, de citation et d'indication de source. L'avis de cotisation constitue une procédure administrative et il n'y a pas nécessairement lieu de lui appliquer sous peine de nullité absolue les exigences techniques applicables aux autres procédures. Notre système fiscal est fondé sur l'idée que, face à une cotisation, le contribuable va réagir en personne raisonnable. Il n'est pas prévu que, pendant des années, il ne fera rien, puis tentera de se prévaloir de la prétendue illégalité ou invalidité de la cotisation au motif qu'elle ne renfermait pas suffisamment de renseignements et lui causait, de ce simple fait, préjudice. D'ailleurs, le contribuable dispose de recours administratifs ainsi que de voies de recours encore plus formelles telles les procédures d'opposition et d'appel. Le défendeur a été informé des sommes qu'on entendait lui réclamer, il a fait l'objet d'une cotisation et a eu toutes les occasions de faire modifier la cotisation en fonction de ses observations. Il n'a jamais demandé le détail des sommes qu'on lui réclamait au titre des diverses lois citées dans la cotisation.

L'avis de cotisation contenait tous les éléments essentiels envisagés par la Loi. Il comprenait le total des sommes dues au titre des versements non effectués, citant la dispositions législative au titre de laquelle étaient mise en cause, du fait d'autrui, la responsabilité de l'administrateur, les divers textes de loi au titre desquels avaient été effectuées les retenues à la source qui n'ont pas été remises et les divers avis de cotisation envoyés à la corporation, avec la date de ces envois. Cela suffisait à faire savoir au contribuable que telle ou telle somme précise lui était réclamée. Pour le contribuable qui reçoit une cotisation incomplète, une cotisation dont les motifs ne sont pas exposés de manière suffisamment précise, la solution découle du fait que cela impose à celui qui a établi la cotisation une charge de la preuve qui ne lui incomberait pas normalement.

Lors de la contestation d'une cotisation, la preuve incombe au contribuable. La Couronne fonde nécessairement sa cotisation sur un certain nombre d'hypothèses et c'est au contribuable qui connaît les tenants et aboutissants de la situation de les

may sometimes shift to the Crown i.e. where the Crown's pleadings do not contain specific allegations setting forth the essential assumptions that the Minister has relied upon in his reassessments. Circumstances surrounding the making of an assessment may well impose on the Crown the burden of proving that its assessment is correct, especially when an assessment is pursuant to section 227. The Crown should bear the burden of proving matters within its knowledge. While the Crown may assume that the taxpayer was the Corporation's director at all material times and is otherwise liable under the statute, the taxpayer may rebut that assumption by establishing that he was not a director, or that he exercised due diligence, or that the right to assess was prescribed. The Crown would have the burden of proving that the conditions imposed under subsection 227.1(2) (under which vicarious liability might be imposed) have been met. The taxpayer herein was neither prejudiced nor estopped from challenging the notice of assessment.

(1) In the absence of any statutory condition as to the form or content of a notice of assessment, and in light of subsections 152(3) and (8), the notice of assessment issued to the defendant was valid. If the amounts claimed under statutes other than the *Income Tax Act* cannot properly be the subject of a section 227 assessment, a Court may reduce them and vary the assessment. In certain circumstances, as in a section 227.1 assessment, the issue is not so much one of the validity of the assessment, but of evidence with the burden resting upon the Crown to prove its case. The extent of that burden would depend upon the facts and the pleadings.

(2) Provision of copies of the corporate assessments with the notice issued to defendant was not a condition to its validity but only a matter of evidence.

(3) The authority under a section 227 assessment is the same as under any other kind of assessment. The assessment was therefore issued by the proper authority.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Canada Pension Plan, R.S.C. 1970, c. C-5, s. 22.1 (as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 119).

Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, R. 474 (as am. by SOR/79-57, s. 14).

Income Tax Act, R.S.O. 1980, c. 213, s. 36a (as enacted by S.O. 1984, c. 50, s. 9).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152, 166, 220, 221, 227(10) (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 117); 227.1 (as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 124; as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 100), 244(13).

réfuter. Parfois, le fardeau de la preuve est transféré à la Couronne, comme dans le cas où les plaidoiries de la Couronne ne contiennent pas d'allégations précises détaillant les hypothèses essentielles sur lesquelles le ministre a fondé ses nouvelles cotisations. Les circonstances entourant l'établissement d'une cotisation peuvent très bien imposer à la Couronne de prouver que sa cotisation est exacte et il en est particulièrement ainsi lorsque la cotisation est établie en vertu de l'article 227. Il incombe à la Couronne de rapporter la preuve des questions dont elle a connaissance. La Couronne peut partir de l'hypothèse que le contribuable visé était administrateur de la corporation à l'époque des faits et que sa responsabilité peut être engagée aux termes de la Loi, mais le contribuable a la possibilité de réfuter cette hypothèse en démontrant qu'il n'était pas administrateur ou qu'il a fait preuve de la diligence nécessaire, ou que le droit de l'imposer est atteint par la prescription. C'est à la Couronne qu'il incomberait de démontrer que les conditions prévues au paragraphe 227.1(2) de la Loi (pour la mise en cause de la responsabilité du fait d'autrui) ont été respectées. En l'espèce, le contribuable n'a subi aucun préjudice du fait de la cotisation alors qu'il conserve la possibilité d'y faire opposition.

(1) En l'absence de conditions établies dans des textes de loi quant à la forme ou au contenu des avis de cotisation, et à la lumière des paragraphes 152(3) et (8), de la Loi, l'avis de cotisation envoyé au défendeur est valide. Si les sommes réclamées au titre de lois autres que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne peuvent pas faire l'objet d'une cotisation fondée sur l'article 227, il sera loisible à la Cour de diminuer les sommes fixées et de modifier la cotisation en conséquence. Dans certaines circonstances, et c'est le cas des cotisations établies en fonction du paragraphe 227.1, ce qui est en cause ce n'est pas tellement la validité de la cotisation, car il s'agit, plutôt, d'une question touchant à la preuve, qui, d'ailleurs, incombe à la Couronne. L'étendue de la preuve incombant à la Couronne dépendra des faits de la cause et des plaidoiries produites devant la Cour.

(2) Le fait que l'avis délivré au défendeur n'ait pas été accompagné de copies des cotisations de la corporation n'affecte en rien la validité. Il s'agit uniquement d'une question qui touche à la preuve.

(3) Le pouvoir d'établir une cotisation en vertu de l'article 227 est le même que celui d'établir toute autre cotisation prévue par la Loi. La cotisation a donc été délivrée par les autorités compétentes.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 152, 166, 220, 221, 227(10) (mod. par L.C. 1985, ch. 45, art. 117); 227.1 (édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 124; mod. par 1984, ch. 1, art. 100), 244(13).

Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, S.C. 1970-71-72, ch. 48, art. 68.1 (édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 123).

Income Tax Act, L.R.O. 1980, ch. 213, art. 36a (édicte par S.O. 1984, ch. 50, art. 9).

Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, s. 900 (as am. by SOR/82-711, s. 1; 83-797, s. 1; 87-470, s. 1; 89-346, s. 1; 92-137, s. 1).
Unemployment Insurance Act, 1971, S.C. 1970-71-72, c. 48, s. 68.1 (as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 123).

Régime de pensions du Canada, S.R.C. 1970, ch. C-5, art. 22.1 (édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 119).
Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 900 (mod. par DORS/82-711, art. 1; 83-797, art. 1; 87-470, art. 1; 89-346, art. 1; 92-137, art. 1).
Règles de la Cour fédérale, C.R.C., ch. 663, Règle 474 (mod. par DORS/79-57, art. 14).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Roll (R.) v. M.N.R., [1992] 2 C.T.C. 2060; (1992), 92 DTC 1250 (T.C.C.); *Canada v. B. M. Enterprises*, [1992] 3 F.C. 409; [1992] 2 C.T.C. 115; (1992), 92 DTC 6463; 55 F.T.R. 204 (T.D.); *Doyle v. M.N.R.*, [1990] 1 F.C. 94; [1989] 2 C.T.C. 270; (1989), 89 DTC 5483; 30 F.T.R. 1 (T.D.); *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 309; [1990] 2 C.T.C. 524; (1990), 90 DTC 6647; 116 N.R. 200 (C.A.); revg [1987] 1 F.C. 339; [1986] 2 C.T.C. 325; (1986), 86 DTC 6465; 6 F.T.R. 294 (T.D.); *Riendeau (L.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 64; (1991), 91 DTC 5416; 132 N.R. 157 (F.C.A.); affg *sub nom Canada v. Riendeau*, [1990] 1 C.T.C. 141; (1989), 90 DTC 6076; 31 F.T.R. 123 (F.C.T.D.); *Stephens (W.R.) Estate v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 88; (1986), 86 DTC 5024 (F.C.A.); affg *Stephens (WR) Estate v. The Queen*, [1984] CTC 111; (1984), 84 DTC 6114 (F.C.T.D.); *Hillsdale Shopping Centre Ltd v. The Queen*, [1981] CTC 322; (1981), 81 DTC 5261; 38 N.R. 103 (F.C.A.); *Belle-Isle v. M.N.R.* (1963), 63 DTC 347; 31 Tax A.B.C. 420 (T.A.B.); *Re Norris* (1989), 69 O.R. (2d) 285; 75 C.B.R. (N.S.) 97; [1989] 2 C.T.C. 185; 89 DTC 5493; 34 O.A.C. 304 (C.A.); *Canadian Marconi Co. v. Canada*, [1992] 1 F.C. 655 (C.A.); revg [1990] 1 F.C. 141; [1989] 2 C.T.C. 128; (1989), 89 DTC 5370 (T.D.); *Laurin, Georges v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex. C.R. 480 (Fr.); [1960] C.T.C. 194; (1960), 60 DTC 1143 (Eng.); *Greenwood (S.) Estate v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 47; (1990), 90 DTC 6690; 39 E.T.R. 276; 39 F.T.R. 234 (F.C.T.D.).

OVERRULED:

Premachuk (E.) v. M.N.R., [1991] 2 C.T.C. 2630; (1991), 91 DTC 1436 (T.C.C.); *Wallace (M.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341; (1991), 91 DTC 1134 (T.C.C.); *Kirby (R.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2639; (1991), 91 DTC 1453 (T.C.C.); *Corazza (F.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023; (1992), 92 DTC 1554 (T.C.C.); *ISC International Systems Consultants Ltd. v. Canada (M.N.R.)*, [1993] T.C.J. No. 40 (T.C.C.) (QL); *Fitzgerald (G.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2595; (1992), 92 DTC 1019 (T.C.C.).

CONSIDERED:

Kit-Win Holdings (1973) Ltd v. The Queen, [1981] CTC 43; (1981), 81 DTC 5030 (F.C.T.D.); *Larocque v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2151; (1991), 91 DTC 899 (T.C.C.); *Guaranty Properties Ltd. v. Canada*, [1987] 2 F.C. 292; [1987] 1 C.T.C. 242; (1987), 87 DTC 5124; 9 F.T.R. 17 (T.D.); *McConnachie (N.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Roll (R.) c. M.N.R., [1992] 2 C.T.C. 2060; (1992), 92 DTC 1250 (C.C.I.); *Canada c. B. M. Enterprises*, [1992] 3 C.F. 409; [1992] 2 C.T.C. 115; (1992), 92 DTC 6463; 55 F.T.R. 204 (1^{re} inst.); *Doyle c. M.N.R.*, [1990] 1 C.F. 94; [1989] 2 C.T.C. 270; (1989), 89 DTC 5483; 30 F.T.R. 1 (1^{re} inst.); *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 309; [1990] 2 C.T.C. 524; (1990), 90 DTC 6647; 116 N.R. 200 (C.A.); infirmant [1987] 1 C.F. 339; [1986] 2 C.T.C. 325; (1986), 86 DTC 6465; 6 F.T.R. 294 (1^{re} inst.); *Riendeau (L.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 64; (1991), 91 DTC 5416; 132 N.R. 157 (C.A.F.); conf. *sub nom Canada c. Riendeau*, [1990] 1 C.T.C. 141; (1989), 90 DTC 6076; 31 F.T.R. 123 (1^{re} inst.); *Succession Stephens (W.R.) c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 88; (1986), 86 DTC 5024 (C.A.F.); conf. *Succession Stephens (WR) c. La Reine*, [1984] CTC 111; (1984), 84 DTC 6114 (C.F. 1^{re} inst.); *Hillsdale Shopping Centre Ltd. c. La Reine*, [1981] CTC 322; (1981), 81 DTC 5261; 38 N.R. 103 (C.A.F.); *Belle-Isle v. M.N.R.* (1963), 63 DTC 347; 31 Tax A.B.C. 420 (C.A.I.); *Re Norris* (1989), 69 O.R. (2d) 285; 75 C.B.R. (N.S.) 97; [1989] 2 C.T.C. 185; 89 DTC 5493; 34 O.A.C. 304 (C.A.); *Canadian Marconi Co. c. Canada*, [1992] 1 C.F. 655 (C.A.); infirmant [1990] 1 C.F. 141; [1989] 2 C.T.C. 128; (1989), 89 DTC 5370 (1^{re} inst.); *Laurin, Georges c. Ministre du Revenu national*, [1960] R.C.É. 480 (fr.); [1960] C.T.C. 194; (1960), 60 DTC 1143 (ang.); *Succession Greenwood (S.) c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 47; (1990), 90 DTC 6690; 39 E.T.R. 276; 39 F.T.R. 234 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS ÉCARTÉES:

Premachuk (E.) c. M.N.R., [1991] 2 C.T.C. 2630; (1991), 91 DTC 1436 (C.C.I.); *Wallace (M.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341; (1991), 91 DTC 1134 (C.C.I.); *Kirby (R.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2639; (1991), 91 DTC 1453 (C.C.I.); *Corazza (F.) c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023; (1992), 92 DTC 1554 (C.C.I.); *ISC International Systems Consultants Ltd. c. Canada (M.N.R.)*, [1993] T.C.J. n° 40 (C.C.I.) (QL); *Fitzgerald (G.) c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2595; (1992), 92 DTC 1019 (C.C.I.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Kit-Win Holdings (1973) Ltd c. La Reine, [1981] CTC 43; (1981), 81 DTC 5030 (C.F. 1^{re} inst.); *Larocque c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2151; (1991), 91 DTC 899 (C.C.I.); *Guaranty Properties Ltd. c. Canada*, [1987] 2 C.F. 292; [1987] 1 C.T.C. 242; (1987), 87 DTC 5124; 9 F.T.R. 17 (1^{re} inst.); *McConnachie (N.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C.

2072; (1991), 91 DTC 873 (T.C.C.); *Crossley (R.W.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2082; (1991), 91 DTC 827 (T.C.C.); *McCullough (H.) v. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2236; (1989), 89 DTC 446 (T.C.C.); *Vogt v. Minister of National Revenue* (1991), 3 B.L.R. (2d) 310; [1991] 2 C.T.C. 2760; 91 DTC 1326 (T.C.C.); *Curylo (R.M.) v. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2389; (1992), 92 DTC 1250 (T.C.C.); *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 Ex. C.R. 676; [1964] C.T.C. 294; (1964), 64 DTC 5184; *Interprovincial Co-operative Ltd. v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 222; (1987), 87 DTC 5115; 8 F.T.R. 293 (F.C.T.D.); *Baggs (F.) v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2391; (1990), 90 DTC 1296 (T.C.C.); *Maroist (J.) v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2521; (1990), 90 DTC 1524 (Eng.); 90 DTC 1518 (Fr.) (T.C.C.); *Brewster, NC v The Queen*, [1976] CTC 107; (1976), 76 DTC 6046 (F.C.T.D.).

REFERRED TO:

Scott, Lawrence B. v. Minister of National Revenue, [1961] Ex. C.R. 120; [1960] C.T.C. 402; 60 DTC 1273; *R. v. Swyryda* (1981), 11 Sask. R. 188; 81 DTC 5109 (Q.B.).

AUTHORS CITED

Moskowitz, Evelyn P. "Director's Liability: An Update", in *Report of Proceedings of the Forty-Third Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1991.

APPLICATION for determination of three questions of law in an appeal from the Tax Court judgment that the notice of assessment was incomplete (*Leung (J.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2268; (1991), 91 DTC 1020 (T.C.C.)): (1) was the defendant assessed under *Income Tax Act*, subsections 227.1(1) and 227(10) when he received a notice of assessment setting out the aggregate liability under four statutes, but not identifying the amounts arising under each; (2) was the Minister required to provide to the defendant with the notice of assessment copies of the notices of assessment issued to the Corporation and other particulars in writing of the assessment; (3) was the assessment issued by the proper authority? Questions (1) and (3) were answered in the affirmative; question (2) in the negative.

COUNSEL:

Bonnie F. Moon for plaintiff.
Stephen S. Ruby and *David Hausman* for defendant.

2072; (1991), 91 DTC 873 (C.C.I.); *Crossley (R.W.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2082; (1991), 91 DTC 827 (C.C.I.); *McCullough (H.) c. M.R.N.*, [1989] 2 C.T.C. 2236; (1989), 89 DTC 446 (C.C.I.); *Vogt c. Ministre du Revenu national* (1991), 3 B.L.R. (2d) 310; [1991] 2 C.T.C. 2760; 91 DTC 1326 (C.C.I.); *Curylo (R.M.) c. M.R.N.*, [1992] 1 C.T.C. 2389; (1992), 92 DTC 1250 (C.C.I.); *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676; [1964] C.T.C. 294; (1964), 64 DTC 5184; *Interprovincial Co-operative Ltd. c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 222; (1987), 87 DTC 5115; 8 F.T.R. 293 (C.F. 1^{re} inst.); *Baggs (F.) c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 2391; (1990), 90 DTC 1296 (C.C.I.); *Maroist (J.) c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 2521; (1990), 90 DTC 1524 (Eng.); 90 DTC 1518 (Fr.) (C.C.I.); *Brewster, NC c La Reine*, [1976] CTC 107; (1976), 76 DTC 6046 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

Scott, Lawrence B. v. Minister of National Revenue, [1961] R.C.É. 120; [1960] C.T.C. 402; 60 DTC 1273; *R. v. Swyryda* (1981), 11 Sask. R. 188; 81 DTC 5109 (B.R.).

DOCTRINE

Moskowitz, Evelyn P. «Director's Liability: An Update», in *Report of Proceedings of the Forty-Third Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1991.

DEMANDE en vue de voir trancher trois questions de droit en appel d'un jugement de la Cour de l'impôt estimant incomplet un avis de cotisation (*Leung (J.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2268; (1991), 91 DTC 1020 (C.C.I.)): (1) le défendeur a-t-il été imposé conformément aux paragraphes 227.1(1) et 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans la mesure où lui a été transmis un avis de cotisation faisant état du montant global dû au titre de quatre lois, sans préciser les montants dus au titre de chacun de ces textes; (2) le ministre était-il tenu de fournir au défendeur, avec l'avis de cotisation, copie des avis de cotisation délivrés à la corporation ainsi que, par écrit, d'autres détails touchant la cotisation de la corporation; (3) la cotisation a-t-elle été délivrée par les autorités compétentes? Il a été répondu par l'affirmative aux questions (1) et (3) et par la négative à la question (2).

AVOCATS:

Bonnie F. Moon pour la demanderesse.
Stephen S. Ruby et *David Hausman* pour le défendeur.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Warren W. Biback, Toronto, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

JOYAL J.: This is an appeal by Her Majesty the Queen from a judgment of the Tax Court of Canada dated July 4, 1991 [[1991] 2 C.T.C. 2268], by which the appeal of the defendant from an assessment of tax issued pursuant to subsection 227(10) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 117) (the "Act")] was allowed on the basis that the notice of assessment was incomplete. Accordingly, the assessment was held invalid.

BACKGROUND

The defendant is an individual now residing in the Crown Colony of Hong Kong. Prior to returning to Hong Kong and during the time material to this case, the defendant resided in the city of Scarborough in the province of Ontario.

While residing in Scarborough, the defendant was a shareholder and officer of 482262 Ontario Limited, now an inactive corporation, but during the relevant period, carrying on business as "The Business Centre". The Business Centre was a shareholder of Eastern Scale Manufacturing Inc. (the "Corporation"), a corporation incorporated under the laws of Ontario.

Pursuant to a shareholders' agreement (the "agreement") dated May 11, 1984, entered into among: Eastern Scale Manufacturing Inc., Conestoga Bridge Capital Corporation (Conestoga), David Kenneth Penn, Wai-Leung Yuen, 482262 Ontario, and Tom Sloss, Eastern Scale was required to have a board of five directors: two directors to be appointed by each of Sloss and Conestoga, and one director to be appointed by 482262 Ontario. The defendant was appointed by 482262 Ontario on February 28, 1984 to be a director of the Corporation.

Pursuant to the terms of the agreement, the defendant was appointed as Treasurer of the Corporation,

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Warren W. Biback, Toronto, pour le défendeur.

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

LE JUGE JOYAL: Il s'agit d'un appel introduit par Sa Majesté la Reine à l'encontre d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt en date du 4 juillet 1991 [[1991] 2 C.T.C. 2268] accueillant l'appel interjeté par le défendeur à l'encontre d'un avis de cotisation d'impôt établi en vertu du paragraphe 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (mod. par L.C. 1985, ch. 45, art. 117) (la «Loi»), la Cour ayant jugé l'avis de cotisation incomplet. Par voie de conséquence, la cotisation a été déclarée invalide.

EXPOSÉ DE LA SITUATION

Le défendeur est une personne physique actuellement domiciliée dans la colonie britannique de Hong Kong. Avant de rentrer à Hong Kong, et à l'époque des faits, le défendeur habitait la ville de Scarborough en Ontario.

Alors qu'il vivait à Scarborough, le défendeur était un des actionnaires et des cadres de la corporation 482262 Ontario Limited, qui a depuis cessé ses activités, mais qui, à l'époque des faits, faisait affaire sous la raison sociale «The Business Centre». The Business Centre était actionnaire de la Eastern Scale Manufacturing Inc. (la «corporation»), constituée en vertu des lois de l'Ontario.

L'accord intervenu entre les actionnaires (l'«accord») en date du 11 mai 1984: Eastern Scale Manufacturing Inc., Conestoga Bridge Capital Corporation (Conestoga), David Kenneth Penn, Wai-Leung Yuen, 482262 Ontario et Tom Sloss, prévoyait que Eastern Scale aurait un conseil d'administration de cinq membres, dont deux nommés par Sloss, deux par Conestoga et un par 482262 Ontario. Le défendeur a été nommé administrateur de la corporation par 482262 Ontario, le 28 février 1984.

Conformément aux dispositions de l'accord, le défendeur a été nommé trésorier de la corporation,

Sloss was appointed President, Penn was appointed Vice-President in charge of marketing, and Yuen was appointed Vice-President in charge of marketing in the Pacific Rim. The office of Secretary was left vacant. The defendant was appointed as Treasurer on May 11, 1984 and remained as such at all material times.

On October 11, 1985, the Corporation was placed into receivership. It failed to either remit or remit in a timely fashion the amounts deducted and withheld on account of employees' federal income tax under the *Income Tax Act*, provincial income tax pursuant to the *Income Tax Act* [R.S.O. 1980, c. 213] (Ontario), unemployment insurance premiums under the *Unemployment Insurance Act, 1971* [S.C. 1970-71-72, c. 48] and contributions under the *Canada Pension Plan* [R.S.C. 1970, c. C-5], in respect of the period from April 1, 1985 to October 11, 1985.

The Minister of National Revenue (the "Minister") issued and sent to the Corporation notices of assessment dated June 17, 1985; July 8, 1985; September 11, 1985; September 19, 1985 and November 22, 1985, in relation to the late or unpaid remittances. The Corporation did not object to or appeal the said assessments.

By letter dated January 29, 1986, Mr. L. Frank of the Collections Section of the Department of National Revenue advised the defendant that the Department was considering assessing him in respect of the unpaid remittances, penalty and interest of the Corporation. The letter invited the defendant to make submissions if he felt he was not liable, and invited him to contact Mr. Frank if he had any questions or wished to discuss the matter. The defendant did not reply to the letter.

On May 13, 1986, certificates of the amounts deducted and unremitted were registered against the Corporation in the Federal Court of Canada and the Supreme Court of Ontario, and execution for the amounts was returned unsatisfied in whole.

Sloss étant nommé président, Penn vice-président chargé de la vente, et Yuen vice-président chargé des ventes dans la région du Pacifique. Le poste de secrétaire ne fut pas pourvu. Le défendeur a été nommé trésorier le 11 mai 1984 et conservera ce titre pendant toute l'époque en cause.

Le 11 octobre 1985, la corporation a été mise sous séquestre. Elle n'avait soit pas versé, soit pas versé en temps utile, les sommes déduites et retenues, au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour ce qui est des impôts fédéraux dus par les employés et au titre de la *Income Tax Act* de l'Ontario [L.R.O. 1980, ch. 213] pour ce qui est de l'impôt sur le revenu provincial, les primes d'assurance-chômage déduites conformément à la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* [S.C. 1970-71-72, ch. 48] ainsi que des cotisations au *Régime de pensions du Canada* [S.R.C. 1970, c. C-5] pour la période allant du 1^{er} avril 1985 au 11 octobre 1985.

Le ministre du Revenu national (le «ministre») a établi et envoyé à la corporation des avis de cotisation en date des 17 juin 1985, 8 juillet 1985, 11 septembre 1985, 19 septembre 1985 et 22 novembre 1985, touchant les versements tardifs ou défaillants. La corporation ne s'est pas opposée à ces cotisations et n'en a pas fait appel.

Par lettre en date du 29 janvier 1986, M. L. Frank, de la Section des recouvrements du ministère du Revenu national, a fait savoir au défendeur que le Ministère envisageait de l'imposer au titre des sommes dues par la corporation et des pénalités et intérêts y afférents. Cette lettre demandait au défendeur de faire valoir les arguments lui permettant éventuellement de dégager sa responsabilité et l'invitait à prendre contact avec M. Frank s'il avait des questions ou s'il voulait s'entretenir avec lui de cette affaire. Le défendeur n'a pas répondu à cette lettre.

Le 13 mai 1986, les certificats correspondant aux sommes déduites et non remises furent enregistrés, à l'encontre de la corporation, en Cour fédérale du Canada et en Cour suprême de l'Ontario, mais la saisie-exécution autorisée pour ces mêmes montants ne permit pas d'en recouvrer la moindre partie.

After receiving an affirmative opinion from the Department of Justice and approval from Head Office, the defendant was assessed pursuant to subsection 227(10) of the *Income Tax Act*. Ms. G. Samji, a collections officer with the Department of National Revenue, performed the calculations and obtained the appropriate notice of assessment forms.

By notice of assessment numbered as 572470 and dated September 9, 1986, the Minister purported to assess the defendant in the amount of \$65,775.16 on account of alleged liabilities pursuant to section 227.1 [as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 124; as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 100] of the Act, section 36a [as enacted by S.O. 1984, c. 50, s. 9] of the *Income Tax Act* (Ontario), section 22.1 [as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 119] of the *Canada Pension Plan* and section 68.1 [as enacted *idem*, s. 123] of the *Unemployment Insurance Act, 1971* in respect of unpaid source deductions, penalties and interest payable by the Corporation in respect of notices of assessment dated June 17, July 8, September 11, September 19 and November 22, 1985.

Several months after the notice of assessment was issued, the defendant attended upon the collections officer, Ms. Samji. A representative of the defendant later attended at a second meeting.

On September 9, 1987, roughly a year after receiving his notice of assessment, the defendant applied for an extension of time for objecting to the assessment. The reason given for the delay in filing a notice of objection was that the defendant had understood that the matter was being attended to by a solicitor. On June 7, 1988, the Tax Court of Canada granted the application for an order extending the time within which the notice of objection could be served. The defendant filed the said notice of objection on June 27, 1988.

By notification of confirmation dated February 20, 1989, the Minister confirmed the assessment in respect of the defendant's liability under section 227.1 of the Act.

By notice of appeal dated May 8, 1989, the defendant appealed to the Tax Court of Canada. By a decision dated July 4, 1991, the Tax Court of Canada

Sur avis conforme du ministère de la Justice, et avec l'autorisation de l'administration centrale, le défendeur se vit imposer, conformément au paragraphe 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. M^{me} G. Samji, agent de recouvrement au ministère du Revenu national, effectua les calculs et obtint les formulaires prévus pour les avis de cotisation.

Par avis de cotisation portant le numéro 572470 et la date du 9 septembre 1986, le ministre entreprit de réclamer au défendeur le versement de 65 775,16 \$ au titre des obligations incombant à celui-ci en vertu de l'article 227.1 [édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 124; mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 100] de la Loi, de l'article 36a [édicte par S.O. 1984, ch. 50, art. 9] de la *Income Tax Act* de l'Ontario, de l'article 22.1 [édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 119] de la Loi sur le *Régime de pensions du Canada* ainsi que de l'article 68.1 [édicte, *idem*, art. 123] de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* pour les déductions à la source non versées, plus les pénalités et intérêts dus, par la corporation, dans le cadre des avis de cotisation en date des 17 juin, 8 juillet, 11 septembre, 19 septembre et 22 novembre 1985.

Plusieurs mois après la délivrance de l'avis de cotisation, le défendeur rencontra M^{me} Samji, l'agent de recouvrement. Plus tard, un représentant du défendeur participa à une seconde réunion.

Le 9 septembre 1987, soit un an environ après avoir reçu l'avis de cotisation, le demandeur sollicita une prolongation du délai d'opposition à la cotisation. Justifiant son retard à déposer un avis d'opposition, le défendeur expliqua qu'il croyait qu'un avocat en avait été chargé. Le 7 juin 1988, la Cour canadienne de l'impôt fit droit à sa demande de prolongation du délai de dépôt d'un avis d'opposition. Le défendeur déposa l'avis d'opposition le 27 juin 1988.

Par avis de confirmation en date du 20 février 1989, le ministre confirma la cotisation fondée sur les obligations fiscales du défendeur en vertu de l'article 227.1 de la Loi.

Par avis d'appel en date du 8 mai 1989, le défendeur interjeta appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Par décision en date du 4 juillet 1991, la

allowed the appeal on the grounds that the assessment issued to the defendant was incomplete as it did not inform the taxpayer fully as to his alleged liability for the amount owing. The Tax Court held that a taxpayer assessed under four different statutes should be informed of the amount assessed under each statute. A notice of assessment, said the Court, must make a taxpayer aware of the assessment, and until such notice is effectively given, the assessment contemplated by the Act is not complete. The Court also held that the Minister must provide the taxpayer with the documentation referred to in the notice of assessment, such as notices previously sent to the Corporation, and the times the alleged failures occurred. The Tax Court considered such defects to be substantive ones, and therefore, held that the validity of the assessment could not be protected by the curative provisions of the Act. The Minister of National Revenue appealed from the above decision to this Court.

Cour canadienne de l'impôt fit droit à son appel, estimant que la cotisation qui avait été délivrée au défendeur était incomplète puisqu'elle n'informait pas pleinement le contribuable des obligations qu'on lui imputait pour les sommes demeurant impayées. La Cour de l'impôt estima qu'un contribuable imposé en vertu de quatre lois différentes devrait être informé du montant qu'on lui réclame dans le cadre de chacune de ces lois. D'après la Cour, le contribuable doit être mis au courant de la cotisation qui lui est imposée par un avis de cotisation et, aux fins de la Loi, la cotisation ne sera pas considérée comme complète avant qu'un tel avis soit effectivement transmis. La Cour a également estimé que le ministre est tenu de fournir au contribuable la documentation dont il est fait état dans l'avis de cotisation, et notamment les avis antérieurement transmis à la corporation, ainsi que la date des omissions reprochées à celle-ci. Pour la Cour de l'impôt, il s'agit là de vices qui ne sont pas de pure forme et, par conséquent, la Cour a décidé que la validité de la cotisation ne pouvait pas être étayée par les dispositions correctives de la Loi. Le ministre du Revenu national a porté cette décision en appel devant la Cour.

ISSUES

The parties, pursuant to Rule 474 of the Rules of this Court [*Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663 (as am. by SOR/79-57, s. 14)], have jointly applied to this Honourable Court for the determination of the following three questions of law:

1. Has the defendant been assessed under subsections 227.1(1) and 227(10) of the *Income Tax Act* in circumstances where he has received a notice of assessment which sets out an amount to be owing on account of liability under the *Income Tax Act*, the *Income Tax Act* (Ontario), the *Unemployment Insurance Act, 1971* and the *Canada Pension Plan*, and such notice of assessment refers to each statute and the pertinent provisions thereunder and sets out the aggregate liability thereunder, but does not separately identify the amounts arising under each statute?

2. To assess the defendant pursuant to subsections 227.1(1) and 227(10) of the *Income Tax Act*, was it necessary that the Minister of National Revenue or

LES QUESTIONS EN LITIGE

Les parties ont, en vertu de la Règle 474 des Règles de la Cour [*Règles de la Cour fédérale*, C.R.C., ch. 663 (mod. par DORS/79-57, art. 14)], déposé une demande conjointe afin de voir trancher, par la Cour, les trois questions de droit suivantes:

1. Le défendeur a-t-il été imposé conformément aux paragraphes 227.1(1) et 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans la mesure où lui a été transmis un avis de cotisation faisant état du montant dû en raison d'une obligation découlant de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de la *Income Tax Act* de l'Ontario, de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* et de la *Loi sur le Régime de pensions du Canada*, et où cet avis de cotisation se réfère à chacune de ces lois et à leurs dispositions applicables et fait état du montant global de l'obligation fiscale découlant de ces textes, sans toutefois préciser les montants dus au titre de chacun d'entre eux?

2. Pour établir la cotisation du défendeur conformément aux paragraphes 227.1(1) et 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le ministre du Revenu natio-

his officials, at the time the notice of assessment was sent to the defendant, provide to the defendant the notices of assessment issued to the Corporation and other particulars in writing of the assessment of the Corporation and of the defendant?

3. Did the Minister of National Revenue, the Deputy Minister of National Revenue for Taxation, the Assistant Deputy Minister of National Revenue for Taxation, or an authorized officer of the Minister of National Revenue, assess the defendant pursuant to section 227.1 and subsection 227(10) of the *Income Tax Act*?

PLAINTIFF'S SUBMISSIONS

The Crown respectfully submits that the above questions ought to be answered as follows: question one, yes; question two, no; and question three, yes.

The Crown argues that the form of a notice of assessment is not prescribed in the Act and, accordingly, a notice of assessment is valid, if it is expressed in terms that clearly make the taxpayer aware of the assessment made by the Minister. (See *Scott, Lawrence B. v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex. C.R. 120, at pages 131-134, and *Stephens (W.R.) Estate v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 88 (F.C.A.); affirming [1984] CTC 111 (F.C.T.D.).)

The Minister submits that the resolution of the first and second questions does not turn on whether or not it was preferable or possible for the Minister to include more detail in, or documents with, the notice of assessment dated September 9, 1986, but solely whether or not he was legally obliged to do so. The Minister argues that no such obligation was required in law. (See *Laurin, Georges v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex. C.R. 480 (Fr.), at pages 482-483; (1960), 60 DTC 1143 (Eng.), at page 1145).

It is further submitted that the first and second questions must be resolved bearing in mind the purpose of a notice of assessment, that is, to put the taxpayer on notice that he has been assessed, so that the

nal, ou les agents de son ministère, étaient-ils tenus, à l'époque où l'avis de cotisation a été transmis au défendeur, de fournir à celui-ci les avis de cotisation délivrés à la corporation ainsi que, par écrit, d'autres détails de la cotisation de la corporation et du défendeur?

3. Le ministre du Revenu national, le sous-ministre du Revenu national—Impôt, le sous-ministre adjoint du Revenu national—Impôt, ou un agent autorisé du ministère du Revenu national, ont-ils établi la cotisation du défendeur conformément à l'article 227.1 et au paragraphe 227(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

LA THÈSE DE LA DEMANDERESSE

La Couronne fait respectueusement valoir qu'il y a lieu de répondre à ces questions de la manière suivante: oui à la première question, non à la deuxième et oui à la troisième.

La Couronne estime que la forme de l'avis d'appel n'est pas prescrite par la Loi et que, par conséquent, l'avis d'appel en question est valide dans la mesure où il est rédigé de manière à faire connaître explicitement au contribuable le contenu de la cotisation établie par le ministre (voir *Scott, Lawrence B. v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.É. 120, aux pages 131 à 134 et *Succession Stephens (W.R.) c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 88 (C.A.F.); confirmant [1984] CTC 111 (C.F. 1^{re} inst.)).

Le ministre soutient que la réponse apportée aux première et deuxième questions ne doit pas dépendre de la question de savoir s'il aurait été préférable, ou possible, que le ministre rédige de manière plus détaillée l'avis de cotisation en date du 9 septembre 1986, ou l'accompagne d'une documentation plus fournie, mais simplement de la question de savoir s'il y était légalement tenu. Le ministre soutient que, juridiquement, il n'y était pas tenu (voir *Laurin, Georges c. Ministre du Revenu national*, [1960] R.C.É. 480 (fr.), aux pages 482 et 483; (1960), 60 DTC 1143 (ang.), à la page 1145).

Il fait valoir, en outre, que pour répondre aux première et deuxième questions, il convient de garder à l'esprit l'objet de l'avis d'appel, qui est de faire connaître au contribuable la cotisation dont il a fait l'ob-

taxpayer may take the steps he considers appropriate. The taxpayer may decide to pay the amount assessed, dispute the assessment by filing an objection, or he may request additional information from the Minister in order to make a decision whether to object or not.

The Minister alleges that the notice of assessment has served its purpose in the present case. The defendant was put on notice that he had been assessed by the Minister under four statutes for the amount of unpaid deductions, penalties and interest payable by the Corporation arising from specified notices of assessment issued to the Corporation, and he was advised that the amount of the assessment was \$65,775.16. No additional information was requested by the defendant for several months. No additional documents were ever requested. After obtaining an order extending the time to file an objection, the defendant objected to the assessment, and appealed the confirmation of the assessment to the Tax Court of Canada.

Further, says the Crown, neither the defendant nor his representative ever asked for a breakdown of the amounts assessed under the federal *Income Tax Act*, the *Income Tax Act* (Ontario), the *Unemployment Insurance Act, 1971* and the *Canada Pension Plan*, nor for copies of the notices of assessment issued to the Corporation, nor for certificates filed with the Federal Court of Canada or the Supreme Court of Ontario. The Minister claims that any information requested by the defendant or his representative was supplied by the Minister.

It is clear, adds the Crown, that as stated in the application for an extension of time to object, the delay in filing an objection arose from the lack of action by the defendant's solicitor. There is no allegation in the application nor elsewhere that the defendant was confused or misled by the notice of assessment dated September 9, 1986, nor is there any evidence of prejudice to the defendant's rights. (See

jet afin que ce contribuable puisse prendre les mesures qu'il estime opportunes. Le contribuable peut décider d'acquitter la somme qui lui est réclamée, contester la cotisation par le dépôt d'un avis d'opposition, ou bien demander au ministre des renseignements supplémentaires avant de décider s'il y a lieu de faire opposition.

Le ministre estime qu'en l'espèce l'avis de cotisation correspondait bien à l'objet visé. Le défendeur s'est en effet vu informer du fait qu'il avait fait, de la part du ministre, l'objet d'une cotisation au titre de quatre lois différentes et qu'on lui réclamait le versement des déductions non remises, ainsi que le paiement des pénalités et des intérêts dus par la corporation dans le cadre de certains avis de cotisation transmis à celle-ci. Le contribuable a été informé du fait que la cotisation portait sur la somme de 65 775,16 \$. Pendant plusieurs mois, le défendeur n'a demandé aucune information complémentaire. Il n'a jamais demandé qu'on lui communique des documents supplémentaires. Après avoir obtenu une ordonnance prolongeant le délai d'opposition, le défendeur a fait opposition à la cotisation et a fait appel devant la Cour canadienne de l'impôt d'une décision confirmant cette cotisation.

D'ailleurs, selon la Couronne, ni le défendeur ni son représentant n'ont jamais demandé qu'on leur précise comment se répartissait, entre la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, la *Income Tax Act* de l'Ontario, la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* et la *Loi sur le Régime de pensions du Canada*, la somme fixée dans la cotisation, pas plus qu'ils n'ont demandé qu'on leur transmette copie des avis de cotisation envoyés à la corporation, ou des certificats déposés auprès de la Cour fédérale du Canada ou de la Cour suprême de l'Ontario. Le ministre prétend avoir fourni tous les renseignements demandés par le défendeur ou son représentant.

Pour la Couronne, il est d'ailleurs évident que, ainsi qu'il apparaît de la demande de prolongation du délai d'opposition, le retard à déposer un avis d'opposition est né du manque de diligence dont a fait preuve l'avocat du défendeur. Ni dans la demande, ni autre part, est-il dit que le défendeur a eu du mal à comprendre, ou a été induit en erreur par l'avis de cotisation en date du 9 septembre 1986, pas plus

Roll (R.) v. M.N.R., [1992] 2 C.T.C. 2060 (T.C.C.); *Curylo (R.M.) v. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2389 (T.C.C.); *Wallace (M.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341 (T.C.C.); and *Corazza (F.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023 (T.C.C.).

The Crown further claims that in the reply to the notice of appeal filed in the Tax Court of Canada on October 4, 1989, the defendant was provided with a breakdown of the amounts under each of the four statutes set out in the notice of assessment.

Finally, the Crown alleges that subsection 227(10) of the Act provides that the Minister may assess any person for any amount payable by that person under section 227.1 of the Act and, where the Minister sends a notice of assessment to that person, Divisions I and J of Part I of the Act (sections 152 and 166) are applicable with such modifications as the circumstances require. And furthermore, if the notice of assessment is erroneous, it is not in the present case such a fundamental or substantial error that the notice is rendered void. (See *Riendeau (L.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 64 (F.C.A.); affg [1990] 1 C.T.C. 141 (F.C.T.D.); *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 309 (C.A.); revg [1987] 1 F.C. 339 (T.D.), Crown's motion to add evidence at (1987), 87 DTC 5248 (F.C.A.); *Greenwood (S.) Estate v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 47 (F.C.T.D.)) Question one should therefore be answered in the affirmative and question two in the negative.

As to the authority to issue an assessment pursuant to subsection 227(10), the Minister states that the name in writing of the Deputy Minister of National Revenue for Taxation is on the notice of assessment. Pursuant to subsection 244(13) of the Act, the notice is deemed to be issued by the Deputy Minister. In addition, the issuance of the notice of assessment dated September 9, 1986, was done by officers of the Department of National Revenue under the control of the Deputy Minister in accordance with established procedures. Accordingly, the issuance of the notice was the act of the Deputy Minister (sections 220 and

qu'on ne trouve d'éléments tendant à démontrer qu'il y a eu atteinte aux droits du défendeur (voir *Roll (R.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2060 (C.C.I.); *Curylo (R.M.) c. M.R.N.*, [1992] 1 C.T.C. 2389 (C.C.I.); *Wallace (M.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2341 (C.C.I.); et *Corazza (F.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2023 (C.C.I.)).

La Couronne fait également valoir que dans la réponse à l'avis d'appel, déposée auprès de la Cour canadienne de l'impôt le 4 octobre 1989, le défendeur a pu trouver une répartition des sommes qui lui étaient réclamées, dans l'avis de cotisation, au titre des quatre lois distinctes.

Et enfin, la Couronne fait valoir que le paragraphe 227(10) de la Loi permet au ministre d'imposer à un contribuable le paiement des sommes dues au titre de l'article 227.1 de la Loi et que, lorsque le ministre envoie à ce contribuable un avis, les sections I et J de la Partie I de la Loi (les articles 152 et 166) s'appliquent *mutatis mutandis*. D'ailleurs, selon la Couronne, quand bien même l'avis de cotisation serait entaché d'erreur, il ne s'agit pas, en l'espèce, d'une erreur d'une importance telle qu'elle doive entraîner la nullité de l'avis (voir *Riendeau (L.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 64 (C.A.F.); confirmant [1990] 1 C.T.C. 141 (C.F. 1^{re} inst.); *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 309 (C.A.); infirmant [1987] 1 C.F. 339 (1^{re} inst.), requête de la Couronne en vue d'adjoindre des preuves supplémentaires (1987), 87 DTC 5248 (C.A.F.); *Succession Greenwood (S.) Estate c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 47 (C.F. 1^{re} inst.)). Il y aurait ainsi lieu d'apporter une réponse affirmative à la première question et de répondre à la deuxième par la négative.

En ce qui concerne le pouvoir d'émettre une cotisation en vertu du paragraphe 227(10), le ministre a déclaré que l'avis de cotisation est revêtu du nom du sous-ministre du Revenu national, Impôt. D'après le paragraphe 244(13) de la Loi, l'avis de cotisation est donc réputé avoir été émis par le sous-ministre. D'ailleurs, l'avis de cotisation en date du 9 septembre 1986 a été émis par les agents du ministère du Revenu national, opérant sous le contrôle du sous-ministre, conformément aux procédures en vigueur. Par conséquent, l'avis de cotisation a été effectivement émis par le sous-ministre (voir les articles 220

221 of the Act). (See *Canada v. B. M. Enterprises*, [1992] 3 F.C. 409 (T.D.)) In any event, the Minister submits that there is implied authority to subdelegate the issuance of the assessment. (See *Doyle v. M.N.R.*, [1990] 1 F.C. 94 (T.D.); and *R. v. Swyryda* (1981), 11 Sask. R. 188 (Q.B.)) Thus, the answer to the third question is in the affirmative.

DEFENDANT'S SUBMISSIONS

In turn, the defendant submits that the questions submitted to this Court by the parties ought to be answered as follows: no to question one, yes to question two, and no to question three.

The defendant alleges that the purported notice of assessment did not particularize the defendant's liability under any of the statutes, nor did it advise him of the amounts for which he was being assessed for interest and penalties of the Corporation. As well, copies of the notices issued to the Corporation, and to which reference is made in the purported notice, were not provided to the defendant.

The defendant submits that given the requirement that an assessment made under the *Income Tax Act* must clearly inform the taxpayer of the amount of tax ascertained and assessed by the Minister, *a fortiori* does the requirement apply where a notice of assessment purports to be a notice of assessment under each of the *Income Tax Act*, the *Income Tax Act* (Ontario), the *Unemployment Insurance Act, 1971* and the *Canada Pension Plan*. If the notice only provides one consolidated or omnibus amount, being the sum of all of the amounts in respect of which the taxpayer may be liable under each of the four statutes, without identifying the particular ascertained liability of the taxpayer under any of the statutes, it is submitted that such notice is incomplete and therefore invalid. Accordingly, the assessment is a nullity. (See *Stephens (W.R.) Estate v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 88 (F.C.A.), at page 89; *Corazza (F.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023 (T.C.C.), at pages 2033-2034; *Wallace (M.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341 (T.C.C.), at page 2344; *Kirby (R.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2639 (T.C.C.), at pages 2642-2643; *McConnachie (N.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2072 (T.C.C.), at pages 2073-2074; *Fitzgerald (G.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2595 (T.C.C.), at page 2599; and

et 221 de la Loi). (Voir *Canada c. B. M. Enterprises*, [1992] 3 F.C. 409 (1^{re} inst.)) Quoi qu'il en soit, le ministre soutient qu'il est implicitement autorisé à déléguer à son tour le pouvoir d'émettre des cotisations (voir *Doyle c. M.N.R.*, [1990] 1 C.F. 94 (1^{er} inst.); et *R. v. Swyryda* (1981), 11 Sask. R. 188 (B.R.)). Il y aurait ainsi lieu de répondre à la troisième question par l'affirmative.

b LA THÈSE DU DÉFENDEUR

Le défendeur fait pour sa part valoir que la Cour devrait statuer de la manière suivante sur les questions qui lui sont soumises: non à la première question, oui à la deuxième et non à la troisième.

Pour le défendeur, le prétendu avis d'appel ne détaillait pas les obligations lui incombant en vertu de l'une ou l'autre des lois citées, pas plus qu'il ne lui indiquait les sommes au regard desquelles on lui demandait d'acquitter les intérêts et les pénalités dont était redevable la corporation. Il ajoute qu'on ne lui a pas fourni copie des avis transmis à la corporation et auxquels se référait le prétendu avis de cotisation.

Le défendeur estime que, dans la mesure où une cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* doit indiquer clairement au contribuable le montant de l'impôt fixé par le ministre, cette obligation s'impose *a fortiori* lorsque l'avis de cotisation se présente comme un avis de cotisation fondé à la fois sur la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la *Income Tax Act* de l'Ontario, la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* et la *Loi sur le Régime de pensions du Canada*. Si l'avis ne fait état que d'un chiffre global qui correspond à la somme des divers montants que le contribuable était tenu de payer en vertu des quatre lois en cause, donc d'un chiffre qui ne précise pas l'obligation fiscale incombant au contribuable en vertu de chacune de ces lois, l'avis serait, selon le défendeur, incomplet et, partant, invalide. La cotisation serait, par conséquent, frappée de nullité. (Voir *Succession Stephens (W.R.) c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 88 (C.A.F.), à la page 89; *Corazza (F.) c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023 (C.C.T.), aux pages 2033 et 2034; *Wallace (M.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341 (C.C.I.), à la page 2344; *Kirby (R.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2639 (C.C.I.), aux pages 2642 et 2643; *McConnachie (N.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2072 (C.C.I.), aux pages 2073 et 2074; *Fitzgerald (G.) c.*

finally, *Leung (J.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2268 (T.C.C.), at page 2277, which is the specific case under appeal herein.)

Furthermore, the defendant claims that knowledge of the quantum of the tax, penalties and interest in respect of which he was assessed, *inter alia*, under the *Income Tax Act*, the *Income Tax Act (Ontario)*, the *Unemployment Insurance Act 1971* and the *Canada Pension Plan* was essential to permit him to reasonably set out the facts and reasons for his objection in a notice of objection or in other prescribed forms. An assessment which fails to do so is incomplete and therefore a nullity under each of these statutes.

On the second ground of this appeal, the defendant submits that a director is entitled to receive copies of the notices of assessment sent to the Corporation for its failure to remit taxes, and to be provided with the times of such failures. The director assessed may not be the controlling shareholder or even a shareholder of the Corporation, and consequently, he may not be vested with the knowledge of any failure to withhold tax. Therefore, the failure to serve such notices renders the director's notice incomplete and a nullity. (See *Corazza (F.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023 (T.C.C.), at pages 2033-2034; *Crossley (R.W.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2082 (T.C.C.), at pages 2083-2084; *Leung (J.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2268 (T.C.C.), at page 2277; and *Kirby (R.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2639 (T.C.C.), at pages 2644-2645.)

The defendant further claims that such information is necessary for the taxpayer to be able to determine whether or not he has a defence from liability under subsection 227.1(1) of the Act because he was not a director at the time of the failure to withhold or remit by the Corporation, or under subsection 227.1(4) because he had ceased to be a director of the Corpo-

M.R.N., [1992] 2 C.T.C. 2595 (C.C.I.), à la page 2599; et enfin, *Leung (J.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2268 (C.C.I.), à la page 2277, décision qui fait l'objet du présent appel.)

Le défendeur prétend, par ailleurs, qu'une connaissance précise du montant de l'impôt, des pénalités et des intérêts fixés dans la cotisation au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de la *Income Tax Act* de l'Ontario, de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* et de la *Loi sur le Régime de pensions du Canada*, lui était nécessaire pour pouvoir convenablement exposer les faits et les motifs sur lesquels il fondait son opposition, soit dans l'avis d'opposition, soit dans d'autres documents qu'il était tenu de fournir. Une cotisation qui ne répond pas à ces conditions-là est incomplète et, par conséquent, nulle au regard de ces divers textes de loi.

Se fondant sur un second motif d'appel, le défendeur fait valoir qu'un administrateur est en droit de recevoir copie des avis de cotisation envoyés à une corporation suite au non-paiement des impôts auxquels elle est tenue, et de se voir signaler les dates des manquements qui lui sont reprochés. L'administrateur visé par une cotisation peut ne pas être actionnaire majoritaire de la corporation, peut même ne détenir aucune action dans celle-ci et, par conséquent, il n'a pas nécessairement connaissance d'un manquement à l'obligation d'effectuer des retenues à la source. Ainsi, le fait de ne pas lui avoir communiqué de tels avis confère à l'avis qui lui a été transmis un caractère incomplet qui l'entache de nullité. (Voir *Corazza (F.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2023 (C.C.I.), aux pages 2033 et 2034; *Crossley (R.W.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2082 (C.C.I.), aux pages 2083 et 2084; *Leung (J.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2268 (C.C.I.), à la page 2277; et *Kirby (R.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2639 (C.C.I.), aux pages 2644 et 2645.)

Le défendeur soutient également que de tels renseignements sont nécessaires pour que le contribuable puisse savoir quels seraient ses moyens de défense contre la mise en cause de sa responsabilité en vertu du paragraphe 227.1(1) de la Loi, soit qu'il n'était pas administrateur de la corporation à l'époque où celle-ci a omis d'effectuer la retenue à la source ou le

ration more than two years after the occurrence of such failure or failures.

It is further submitted by the defendant that a failure by the Minister to set out the specific amounts owing by the director under the said four statutes and to forward to such director the notices of assessment of the Corporation incorporated by reference in the notice sent to the director, constitutes such a fundamental and substantive error that subsections 152(3) and (8) and section 166 of the Act, being the curative provisions of the Act, cannot serve to save the assessment in issue as a valid assessment. Therefore, question one should be answered in the negative and question two in the affirmative.

Finally, the defendant submits that the discretion to issue an assessment under subsection 227(10) of the Act should only be exercised by the Minister of National Revenue, the Deputy Minister of National Revenue or the Assistant Deputy Minister of National Revenue. The restriction of the ability of these individuals to delegate the exercise of this discretion is evidenced by the fact that the delegation of this discretion is not delegated elsewhere in section 900 of the Regulations [*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945 (as am. by SOR/82-711, s. 1; 83-797, s. 1; 87-470, s. 1; 89-346, s. 1; 92-137, s. 1)] of the Act. The conditions precedent to the vicarious liability imposed by subsection 227.1 on a director, are evidence of Parliament's concern that such liability will not attach to a director except in strict circumstances. Accordingly, it is submitted that the principle of *delegatus non potest delegare* should apply in the circumstances of subsection 227.1(1) liability and that this Court should not apply the decision of this Court in the case of *Canada v. B. M. Enterprises*, [1992] 3 F.C. 409. Thus, question three should be answered in the negative.

versement ou, conformément au paragraphe 227.1(4), soit qu'il avait cessé d'être administrateur de la corporation depuis plus de deux ans après que se soient produits les manquements dont il est ici question.

a

Le défendeur soutient également que le fait que le ministre n'ait pas précisé les sommes dues par l'administrateur aux termes des quatre textes de loi cités plus haut, et qu'il n'ait pas, non plus, transmis à l'administrateur les avis de cotisation de la corporation, repris par référence dans l'avis transmis à l'administrateur, est constitutif d'une fondamentale erreur de fond et que les paragraphes 152(3) et (8) ainsi que l'article 166 de la Loi, c'est-à-dire les dispositions correctives de la Loi, ne permettent pas de conférer à la cotisation en cause la validité qui lui fait défaut. Il convient donc de répondre à la première question par la négative, et par l'affirmative à la question numéro deux.

d

Et enfin, le défendeur soutient que le pouvoir discrétionnaire d'émettre une cotisation en vertu du paragraphe 227(10) de la Loi ne peut être exercé que par le ministre du Revenu national, le sous-ministre du Revenu national ou le sous-ministre adjoint du Revenu national. La restriction apportée à la possibilité, pour ces personnages, de déléguer l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire, découle du fait que la délégation de ce pouvoir discrétionnaire ne fait elle-même l'objet d'aucune délégation aux termes de l'article 900 du Règlement de l'impôt [*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945 (mod. par DORS/82-711, art. 1; 83-797, art. 1; 87-470, art. 1; 89-346, art. 1; 92-137, art. 1)]. Les conditions mises à la responsabilité du fait d'autrui que l'article 227.1 impose aux administrateurs, témoignent de la volonté du législateur de ne voir cette responsabilité des administrateurs engagée que dans des circonstances précisément délimitées. Le défendeur fait donc valoir qu'il y a, en l'espèce, lieu d'appliquer, à la mise en cause de la responsabilité prévue au paragraphe 227.1(1), le principe *delegatus non potest delegare* et que la Cour ne devrait donc pas reprendre ici la décision qu'elle a rendue dans l'affaire *Canada c. B. M. Enterprises*, [1992] 3 C.F. 409. Pour le défendeur, il y a lieu de répondre par la négative à la question numéro trois.

j

CASE LAW

In the case of *Canada v. Riendeau*, [1990] 1 C.T.C. 141 (F.C.T.D.), the Minister confirmed a reassessment that was initially based upon a repealed section of the Act. The defendant contested the validity of the reassessment, relying on Cattanach J.'s statement in *Kit-Win Holdings (1973) Ltd v The Queen*, [1981] CTC 43 (F.C.T.D.), at page 55, where he stated:

Mr. Justice Rand also made it clear at page 490 that there is a duty to have fully disclosed to the taxpayer the precise findings of fact and rulings of law which have given rise to the controversy. That is one of the few remaining rights accorded to the taxpayer in the legislation the preponderance of which imposes obligations.

Cullen J. of this Court rejected that submission. In his decision, he referred at page 145 to *Belle-Isle v. M.N.R.* (1963), 63 DTC 347 (T.A.B.), at page 349 where it was stated:

"it matters little under what section of the Act an assessment is made. What does matter is whether tax is due."

At pages 146-147, Cullen J. held that the validity of the reassessment was not affected by the Minister's error and stated:

The Act and the cases make it clear that liability for tax is not affected by an incorrect or incomplete assessment. Subject to being varied or vacated on an objection or appeal, or voluntarily reassessed by the Minister, an assessment is deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein.

Error will be a matter of degree. Subsections 152(3), 152(8) and section 166 combined clearly indicate that this error by the Minister of National Revenue is far from fatal. The cases only limit these sections where there is substantial and fundamental error; in such cases, the court will not allow the Minister to hide behind the provisions.

In the case before me, the Minister has not committed an error of sufficient seriousness to put it into the same category as cases like *Optical Recording*. . .

In the case of *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1987] 1 F.C. 339 (T.D.), the Minister had issued an assessment but had also advised the taxpayer that the taxes assessed were not yet owing. Later, without

LA JURISPRUDENCE

Dans l'affaire *Canada c. Riendeau*, [1990] 1 C.T.C. 141 (C.F. 1^{re} inst.), le ministre avait confirmé une nouvelle cotisation qui, au départ, était fondée sur une disposition législative, abrogée à l'époque. Le défendeur contesta la validité de la nouvelle cotisation, se fondant sur ce que le juge Cattanach avait déclaré dans l'affaire *Kit-Win Holdings (1973) Ltd c La Reine*, [1981] CTC 43 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 55:

Le juge Rand dit également de façon claire à la page 490 qu'il existe l'obligation de divulguer pleinement au contribuable les constatations de fait et les décisions de droit qui ont donné lieu au litige. C'est là un des rares droits conférés au contribuable dans la loi qui, en grande partie, lui impose des obligations.

Notre collègue le juge Cullen a rejeté cet argument. Dans sa décision, il renvoie (à la page 145) à l'affaire *Belle-Isle v. M.N.R.* (1963), 63 DTC 347 (C.A.I.), à la page 349 où l'on trouve que:

[TRADUCTION] «Il importe peu en vertu de quel article de la Loi une cotisation est établie. Ce qui importe, c'est de savoir si un impôt est exigible».

Aux pages 146 et 147, le juge Cullen estime que la validité de la nouvelle cotisation n'est en rien affectée par l'erreur du ministre et déclare que:

Il ressort à l'évidence de la Loi et de la jurisprudence que le fait qu'une cotisation est incorrecte ou incomplète n'a pas d'incidence sur l'assujettissement à l'impôt. Sous réserve de sa modification ou de son annulation à la suite d'une opposition ou d'un appel, ou de l'établissement volontaire d'une nouvelle cotisation par le ministre, une cotisation est réputée valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission qu'elle contient.

L'erreur est une question de degré. Il résulte du rapprochement des paragraphes 152(3) et 152(8) et de l'article 166 que cette erreur du ministre du Revenu national est loin d'être fatale. La jurisprudence ne restreint la portée de ces dispositions que lorsque l'erreur est substantielle et fondamentale; en pareil cas, la cour ne permettra pas au ministre de se réfugier derrière les dispositions.

En l'espèce, l'erreur qu'a commise le ministre n'est pas suffisamment grave pour qu'on la classe dans la même catégorie que celles dont il était question dans les affaires comme l'affaire *Optical Recording*. . .

Dans l'affaire *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1987] 1 C.F. 339 (1^{re} inst.), le ministre avait établi une cotisation, mais avait également fait savoir au contribuable que l'impôt ainsi fixé n'était pas encore

warning, the Minister took action which effectively froze the taxpayer's funds because of their non-payment. Cullen J. cited the observations of the Court holding that (at page 146):

... the actions of the Minister and his officials was so infected with "error of law, illegal conduct, excess jurisdiction and unfair pouncing without reasonable notice" that the assessment was declared a nullity.

Cullen J. [at page 146] then referred to the case of *Stephens (WR) Estate v The Queen*, [1984] CTC 111 (F.C.T.D.); affirmed [1987] 1 C.T.C. 88 (F.C.A.):

Another case in point is that of *Stephens v. The Queen*, [1984] C.T.C. 111; 84 D.T.C. 6114 (F.C.T.D.), affirmed [1987] 1 C.T.C. 88; 87 D.T.C. 5024 (F.C.A.). In this case five notices of reassessment were argued as void because they bore the incorrect department name and incorrect Deputy Minister's name. The court held that the reassessments were valid, for the alleged defects here were not confusing or prejudicial to the taxpayer; they were mere irregularities that could be cured. The Court determined that these were not defects, but, even if they were, relying on subsection 152(8), they could be cured by this provision of the Act. And, in *The Queen v. Simard-Beaudry Inc.*, 71 D.T.C. 5511 (F.C.T.D.), at page 5515, Noël, A.C.J. states:

... the general scheme of the *Income Tax Act* indicates that the taxpayer's debt is created by his table [*sic*] income, not by an assessment or re-assessment. In fact, the taxpayer's liability results from the Act and not from the assessment. In principle, the debt comes into existence the moment the income is earned, and even if the assessment is made one or more years after the table [*sic*] income is earned the debt is supposed to originate at that point.

The Federal Court of Appeal confirmed the decision of Cullen J. in the *Riendeau* case by stating at [1991] 2 C.T.C. 64, at page 65:

As the cases and the statutory provisions which were cited by Cullen, J. well show, liability for tax is created by the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (am. S.C. 1970-71-72, c. 63) (the "Act"), not by a notice of assessment. A taxpayer's liability to pay tax is just the same whether a notice of assessment is mistaken or is never sent at all.

It is also noted that despite the mordant language of the decision at the Trial level in *Optical Recording* (op. cit.), the Federal Court of Appeal found reason

dû. Plus tard, sans le moindre avertissement, le ministre obtint le gel des fonds du contribuable pour cause de non-paiement de ses impôts. Le juge Cullen a cité les observations de la Cour qui estimait que (à la page 146):

... les actes du ministre et de ses fonctionnaires dénotaient «des erreurs de droit, un comportement illégal, un excès de compétence et un revirement subit d'attitude sans avis raisonnable» à tel point que la cotisation devait être annulée.

Le juge Cullen a ensuite cité [à la page 146] la décision rendue dans l'affaire *Succession Stephens (WR) c La Reine*, [1984] CTC 111 (C.F. 1^{er} inst.); confirmée par la décision dont il est fait état à [1987] 1 C.T.C. 88 (C.A.F.):

Un autre jugement pertinent est le jugement *Stephens c. La Reine*, [1984] C.T.C. 111; 84 D.T.C. 6114 (C.F. 1^{re} inst.), confirmé à [1987] 1 C.T.C. 88; 87 D.T.C. 5024 (C.A.F.). Dans cette affaire, on prétendait que cinq avis de nouvelles cotisations étaient nuls parce que le nom du ministère et du sous-ministre qui y figurait était incorrect. La cour a statué que les nouvelles cotisations étaient valides, car les vices de forme présumés ne créaient pas de confusion et ne causaient pas de préjudice au contribuable; il s'agissait de simples irrégularités auxquelles on pouvait remédier. La cour a estimé qu'il ne s'agissait pas de vices de forme et que, même s'ils en étaient, on pouvait y remédier en vertu du paragraphe 152(8) de la Loi. Et, dans le jugement *La Reine c. Simard-Beaudry Inc.*, 71 D.T.C. 5511 (C.F. 1^{re} inst.), le juge en chef adjoint Noël déclare à la page 5515:

[TRADUCTION] ... l'économie générale de la *Loi de l'impôt sur le revenu* indique que la dette du contribuable est créée par son revenu imposable, non pas par une cotisation ou une nouvelle cotisation. En fait, l'obligation fiscale du contribuable résulte de la Loi et non de la cotisation. En principe, la dette est créée dès que le revenu est gagné, et même si la cotisation est établie une ou plusieurs années après que le revenu imposable est gagné, la dette est censée être née à ce moment-là.

La Cour d'appel fédérale a confirmé la décision rendue par le juge Cullen dans l'affaire *Riendeau* en déclarant [1991] 2 C.T.C. 64, à la page 65:

Comme les décisions et les dispositions législatives qui ont été citées par le juge Cullen le montrent bien, c'est la *Loi de l'impôt sur le revenu* S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63) (la Loi) qui crée l'assujettissement à l'impôt, pas un avis de cotisation. L'assujettissement d'un contribuable au paiement de l'impôt est le même, peu importe que l'avis de cotisation soit erroné ou ne soit jamais expédié.

Notons également que, malgré les termes tranchants de la décision rendue, en première instance, dans l'affaire *Optical Recording* (op. cit.), la Cour

to reverse it and rule that the taxpayer could not hide behind any alleged shortcomings in the Minister's notices of assessments.

In the case of *Larocque v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2151 (T.C.C.), Brulé T.C.J., referred at page 2155 to the case of *Re Norris* (1989), 69 O.R. (2d) 285 (C.A.), which case confirms the presumption of the validity of an assessment:

In the case of *Re Norris*, [1989] 2 C.T.C. 185; 89 D.T.C. 5493 the Ontario Court of Appeal supported Revenue Canada's view that a notice of assessment under section 227.1 of the Act is *prima facie* valid under subsection 152(8) of the Act until varied or vacated on objection or appeal. The assessment while not a legal proceeding is an administrative one aimed to ultimately recover an amount of money.

In the case of *Canadian Marconi Co. v. Canada*, [1990] 1 F.C. 141 (T.D.), I made the following comments on the presumed validity of an assessment at page 156:

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

And at page 163, I added:

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

d'appel fédérale a jugé qu'il y avait lieu d'annuler la décision, estimant que le contribuable ne pouvait pas s'abriter derrière les prétendues imperfections qu'on pouvait relever dans les avis de cotisation émis par le ministre.

Dans l'affaire *Larocque c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2151 (C.C.I.), le juge Brulé, de la Cour de l'impôt, s'est référé, à la page 2155 du recueil, à l'affaire *Re Norris* (1989), 69 O.R. (2d) 285 (C.A.), dans laquelle la décision de la Cour confirme la présomption de validité dont bénéficient les cotisations:

Dans l'affaire *Re Norris*, [1989] 2 C.T.C. 185; 89 D.T.C. 5493, la Cour d'appel de l'Ontario avait souscrit à la thèse de Revenu Canada, selon laquelle un avis de cotisation établi aux termes de l'article 227.1 de la Loi est valide à première vue, en vertu du paragraphe 152(8) de la Loi, jusqu'à ce qu'il soit modifié ou annulé à la suite d'une opposition ou d'un appel. La cotisation, si elle ne constitue pas une procédure judiciaire, est une procédure administrative visant, en fin de compte, le recouvrement d'une somme d'argent.

Dans l'affaire *Canadian Marconi Co. c. Canada*, [1990] 1 C.F. 141 (1^{re} inst.), voici, reproduit à la page 156, ce que j'ai dit de la présomption de validité dont bénéficie une cotisation:

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

J'ajoute, à la page 163:

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

I should note that my decision in the above-noted case was reversed by the Federal Court of Appeal at [1992] 1 F.C. 655, but on grounds which are not material to the issue before me.

In the case of *Laurin, Georges v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex. C.R. 480, the taxpayer objected to the validity of the notices of reassessment on the grounds that they did not bear the handwritten signature of the Minister nor that of a duly authorized official, and they did not explain in sufficient detail the reasons for the increase in the tax demanded. Dumoulin J. concluded [at page 1145 DTC]:

[TRANSLATION] It may be convenient, I repeat, to summarize the main reasons for the increase in the notice of reassessment. However, I find no provision in the *Income Tax Act* which would compel the Minister to set out in detail the revision of the tax in the notice itself nor a provision which, should that procedure not be followed, would render the reassessment void.

And referring to the curative provisions of the Act, Dumoulin J. said [at page 1145 DTC]:

[TRANSLATION] Such language proves rather clearly that the intention of the legislator is to advise against a rigid interpretation of the procedure and application of his Act.

In the case of *Stephens (W R) Estate v The Queen*, [1984] CTC 111 (F.C.T.D.), five notices of reassessment were argued as void because they bore the incorrect department name and incorrect Deputy Minister's name. Reed J. held that an error or defect in the form of the notice of assessment did not affect the validity of the assessment. Reed J. did not consider the error or defect in the assessment to be so substantial that the assessment ought to be vacated. At page 114, she stated:

I cannot believe that the taxpayer was in any way misled into thinking that these forms did not emanate from the Department of National Revenue. I cannot believe that the taxpayer was either confused or prejudiced by the usage of this appellation. And, it seems to me that the principle which emerges out of the *Corsini* and *Richardson* cases cited above is that documents such as those in dispute will not be considered invalid when there is no prejudice or confusion created thereby.

At most the usage of the appellation Revenue Canada, Taxation and the usage of printed forms carrying the name of the previous rather than the incumbent Deputy Minister would be

Je souligne que la décision que j'avais rendue dans cette affaire a été infirmée par la Cour d'appel fédérale [1992] 1 C.F. 655, mais pour des raisons qui ne sont pas en cause ici.

Dans l'affaire *Laurin, Georges c. Ministre du Revenu national*, [1960] R.C.É. 480, le contribuable contestait la validité des avis de nouvelle cotisation, relevant que ceux-ci n'étaient pas revêtus de la signature autographe du ministre ou d'un de ses représentants autorisés et, aussi, que ces avis de nouvelle cotisation n'expliquaient pas de manière suffisamment détaillée les motifs du surcroît d'impôt réclamé. À la page 484, le juge Dumoulin a conclu:

Même s'il est convenable, je le répète, de résumer dans l'avis de surtaxe, les motifs essentiels de cette majoration, je ne trouve, par contre, aucune disposition de la loi de l'impôt sur le revenu qui astreindrait le ministre à expliciter la révision de la taxe dans la notification individuelle, sous peine de nullité de la nouvelle cotisation.

En ce qui concerne les dispositions correctives de la Loi, le juge Dumoulin a déclaré [à la page 483]:

Pareil langage atteste assez clairement l'intention du législateur de déconseiller l'interprétation rigoriste de la procédure et des formalités d'application de sa loi.

Dans l'affaire *Succession Stephens (W R) c La Reine*, [1984] CTC 111 (C.F. 1^{re} inst.), on plaidait la nullité de cinq avis de nouvelle cotisation, en se fondant sur une erreur dans le nom du Ministère ainsi que dans le nom du sous-ministre. Le juge Reed a estimé qu'une erreur ou un vice de forme dans l'avis de cotisation n'affectait en rien la validité de la cotisation. Le juge Reed a estimé que l'erreur ou le vice de forme décelé dans la cotisation n'était pas suffisamment important pour entraîner son annulation. Elle déclare, à la page 114:

Il m'est impossible de croire que la contribuable a, de quelque manière que ce soit, été induit en erreur de manière à penser que ces formules ne provenaient pas du ministère du Revenu national. Je ne saurais estimer que l'emploi de cette appellation a créé de la confusion ou du préjudice pour la contribuable. Et, à mon avis, il ressort des affaires *Corsini* et *Richardson* citées ci-dessus que les documents tels que ceux en litige ne doivent pas être considérés comme nuls lorsqu'ils n'entraînent aucun préjudice ni aucune confusion.

Tout au plus, l'emploi de l'appellation Revenu Canada, Impôt et l'usage des imprimés portant le nom du sous-ministre précédent plutôt que celui du titulaire seraient des irrégularités

irregularities cured by subsection 152(8) of the Act and not defects such as to render the documents void.

The Federal Court of Appeal dismissed the appeal at [1987] 1 C.T.C. 88 and Pratte J.A. stated for the Court, at page 89:

Subsection 152(2) requires the Minister to "send a notice of assessment" to the taxpayer. Nowhere in the Act do we find prescriptions relating to the form of that notice. It follows, in our view, that the form of the notice does not matter and that the subsection merely requires that the notice be expressed in terms that will clearly make the taxpayer aware of the assessment made by the Minister.

In the case of *Greenwood (S.) Estate v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 47 (F.C.T.D.), Reed J. held that the fact that the notice of assessment in issue bore the wrong name was a defect cured by the curative provisions of the Act as it did not have the effect of confusing the taxpayer as to its liability. Reed J. did not consider such an error as being a fundamental one which renders an assessment null. The assessment was therefore valid.

I should now refer to another line of cases where defects in the notices of assessment were successfully challenged.

In *Guaranty Properties Ltd. v. Canada*, [1987] 2 F.C. 292 (T.D.), the defendant attempted to rely on the curative provisions of the Act. However, Rouleau J. concluded that in this particular case, the error was of such fundamental nature that it could not be cured by the said provisions. At page 302, he stated:

The defendant submits that these provisions in the *Income Tax Act* indicate a direction on the part of Parliament that a notice of reassessment is not to be defeated by reason of a defect in the notice or in the assessment process. Rather that liability for tax is to be determined on its substantive merits. Since there is no error of a substantive nature, the reassessment is valid. The purpose of the above provisions of the *Income Tax Act*, according to the defendant, is to prevent a defect in an assessment from rendering it invalid, unless the defect is such that it misleads or causes prejudice to the taxpayer.

couvertes par le paragraphe 152(8) de la Loi et ne constituent pas des vices de forme rendant nuls les documents.

La Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel par une décision rapportée au [1987] 1 C.T.C. 88, le juge d'appel Pratte déclarant au nom de la Cour, à la page 89:

En vertu du paragraphe 152(2), le ministre «envoie un avis de cotisation» au contribuable. Nulle part dans la Loi trouvons-nous des prescriptions relatives à la forme de cet avis. Selon nous, il s'ensuit que la forme de l'avis est sans importance, et que le paragraphe exige simplement que l'avis soit rédigé en des termes qui mettent clairement le contribuable au courant de la cotisation établie par le ministre.

Dans l'affaire *Succession Greenwood (S.) c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 47 (C.F. 1^{re} inst.), le juge Reed a décidé que le fait que l'avis de cotisation en cause était revêtu d'un nom qui n'était pas le bon, constituait un vice de forme susceptible d'être rectifié par les dispositions correctives de la Loi, étant donné que l'erreur n'avait pas pour effet d'entraîner, dans l'esprit du contribuable, une confusion quant à l'étendue de son obligation fiscale. Le juge Reed a estimé qu'il ne s'agissait pas d'une erreur suffisamment importante pour entraîner la nullité de la cotisation. La cotisation a, par conséquent, été jugée valide.

Je devrais maintenant me référer à une autre série de décisions accueillant l'opposition à des avis de cotisation.

Dans l'affaire *Guaranty Properties Ltd. c. Canada*, [1987] 2 C.F. 292 (1^{re} inst.), la défenderesse a entendu se fonder uniquement sur les dispositions correctives de la Loi. Le juge Rouleau a cependant conclu que, dans l'affaire en cause, il s'agissait d'une erreur sur un point tellement essentiel qu'elle n'était pas susceptible d'être corrigée par lesdites dispositions. Il a ainsi déclaré, à la page 302:

Selon la défenderesse, il ressort de ces dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que le législateur veut empêcher qu'un avis de nouvelle cotisation soit rejeté en raison d'un vice qui entache cet avis ou le processus de cotisation. Il faut plutôt déterminer le bien-fondé de l'assujettissement à l'impôt. Puisqu'il n'existe aucune erreur quant au fond, la nouvelle cotisation est valide. Les dispositions susmentionnées de la *Loi de l'impôt sur le revenu* visent, soutient la défenderesse, à empêcher un vice dans une cotisation de la rendre nulle, à moins que le vice ne soit de nature à induire un contribuable en erreur ou à lui causer un préjudice.

Nevertheless, at page 308, Rouleau J. concluded:

The curative provisions of the *Income Tax Act* will not assist the defendant in this case. It is clear from the facts that a number of errors have plagued the defendant throughout this matter. The auditor who should have been made aware of the amalgamation was not advised and, by the time this was discovered and matters rectified, the time limit prescribed by statute for reassessing Dixie's 1976 taxation year had expired. Equity alone would prevent the use of curative provisions such as those contained within the *Income Tax Act* to correct a substantive error of this nature. I am of the opinion that the legislation does not contemplate the amendment of a reassessment after the expiry of a limitation period.

In the case of *McConnachie (N.) v. M.N.R.*, *supra*, which was decided before the Tax Court ruled on the *Leung* case now before me on appeal, the format of the notices sent to the taxpayers was essentially the same as in the *Leung* case. The appellants did not challenge the validity of the assessments but instead argued that the assessments issued to them were proceedings commenced beyond the two-year limit imposed by section 227.1. Bonner T.C.J. commented, in *obiter*, on the validity of the assessment process at pages 2073 and 2074:

No submissions were made on behalf of the appellants to the effect that the assessment process was never completed because the respondent had failed to provide proper notice. However, there are a few observations on this point which ought to be made. A piece of paper is not a notice of assessment simply because it bears that heading. The supposed notices of assessment sent to the appellants in this case are not just uninformative. They are also misleading. They do not indicate whether the alleged liability is founded on a failure to withhold or on a failure to remit. They do not indicate the number of failures or the dates on which such failures are said to have occurred. The deficiencies in the notices were not rectified by the reference to notices of assessments dated July 30, 1984 and September 3, 1984, because the 1984 notices were sent to the Company, not to the appellants. The notices which were sent to the appellants are misleading as to the composition of the amount shown thereon. The \$158,657.56 figure in the box entitled "Tax" includes amounts withheld not only for federal tax but also for provincial tax and for unemployment insurance. The amount shown for interest is computed on the total withholdings under three statutes and not just on amounts for which directors may be liable under section 227.1. The statutory and factual basis for the assessment of penalty has not been identified.

À la page 308, le juge Rouleau conclut néanmoins que:

Les dispositions correctives de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne sont d'aucune assistance à la défenderesse en l'espèce. Il ressort des faits que certaines erreurs ont ennuyé cette dernière dans toute cette affaire. Le vérificateur qu'on aurait dû mettre au courant de la fusion n'en a pas été avisé et, au moment de la découverte de cette erreur et de la rectification de celle-ci, le délai imparti par la Loi pour l'établissement d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1976 de Dixie avait expiré. L'équité à elle seule empêche qu'on recoure à des dispositions correctives comme celles qui figurent dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour corriger une erreur de fond de cette nature. J'estime que la Loi n'envisage pas la modification d'une nouvelle cotisation après l'expiration d'un délai.

Dans l'affaire *McConnachie (N.) c. M.R.N.*, (précitée) tranchée par la Cour de l'impôt avant l'affaire *Leung* portée devant moi en appel, la forme des avis transmis aux contribuables était essentiellement la même que dans l'affaire *Leung*. Les appelants ne contestaient pas la validité des cotisations, faisant plutôt valoir que les cotisations qui leur avaient été émises constituaient des procédures engagées après le délai de deux ans imposé par l'article 227.1. Le juge Bonner, de la Cour de l'impôt, a relevé, dans ses remarques incidentes, au sujet de la validité de la procédure de cotisation, aux pages 2073 et 2074, que:

Aucune observation n'a été faite, pour le compte des appelants, selon laquelle le processus de cotisation n'avait jamais été mené à terme parce que l'intimé avait omis de donner un avis en bonne et due forme. Cependant, cette question mérite quelques observations. Un morceau de papier n'est pas un avis de cotisation du simple fait qu'il porte ce titre. Les prétendus avis de cotisation envoyés aux appelants en l'espèce ne sont pas seulement dépourvus de valeur informative. Ils sont également trompeurs. Ils n'indiquent pas si la prétendue responsabilité des appelants est fondée sur le défaut de retenir les sommes requises ou sur le défaut de les verser. Ils n'indiquent pas le nombre de manquements, ni les dates auxquelles ces derniers se seraient produits. Les lacunes des avis n'ont pas été corrigées par la mention des avis de cotisation en date du 30 juillet 1984 et du 3 septembre 1984 parce que les avis de 1984 avaient été expédiés à la compagnie, et non aux appelants. Les avis adressés aux appelants sont trompeurs quant à la composition de la somme qui y figure. Le chiffre de 158 657,56 \$ inscrit à la case «Impôt» comprend des sommes retenues au titre non seulement de l'impôt fédéral, mais aussi de l'impôt provincial et de l'assurance-chômage. Le montant d'intérêt indiqué est calculé sur l'ensemble des retenues, en vertu de trois lois, au lieu de l'être uniquement sur les sommes dont les administrateurs peuvent être tenus responsables aux termes de l'article 227.1. Les dispositions légales et les éléments de fait sur lesquels repose l'imposition de la pénalité ne sont pas indiqués.

Because the validity of the assessments was not challenged on the basis of failure to give proper notice I need not express a conclusion on the point. I will note, however, that the only statute to which reference is made in the notices of assessment is the federal *Income Tax Act*.

In *Crossley (R.W.) v. M.N.R.*, *supra* (presently under appeal), which was also decided before *Leung*, *supra*, the issue rested on whether the appellant was a director at the time of the failures by the Corporation to remit tax. Although the validity of the assessment was not in issue, Bonner T.C.J. at pages 2083 and 2084 said in *obiter*:

While on the subject of failures I will observe that a failure by the respondent to disclose the precise timing of each of the failures in respect of which he seeks to impose vicarious liability can seriously affect the fairness of the appeal process in cases arising under section 227.1 in which an appellant seeks to rely on subsection 227.1(3). Obviously the exercise by a director of care, diligence and skill to prevent a failure must occur before the failure has taken place. A director must be able to identify the period of time during which due diligence will entitle him to relief under subsection (3). Accordingly it is appropriate to remind the respondent that it is his duty to fully disclose "... to the taxpayer the precise findings of fact and rulings of law which have given rise to the controversy". (Per Rand, J. in *Johnston v. M.N.R.*, [1948] C.T.C. 195; 3 D.T.C. 1182 (S.C.C.) at 203 (D.T.C. 1183).)

In this case the notice of assessment does not supply the missing particulars.

The notices of assessment to which reference was made were assessments made against Smallwood, not against the appellant. I assume that copies of the notices of assessment against Smallwood were not sent to the appellant. Certainly they were not transmitted to this Court under subsection 170(2). Where, as here, a notice of assessment incorporates by reference another document which is essential to complete notice, a copy of that document should be attached to the notice of assessment. I might add too that it is the duty of the respondent to include in the material transmitted to this Court copies of any document so incorporated.

However, Bonner T.C.J., in the case of *McCullough (H.) v. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2236 (T.C.C.),

La validité des cotisations n'ayant pas été contestée pour le motif que des avis en bonne et due forme n'avaient pas été donnés, je n'ai pas à me prononcer sur ce point. Je relèverai cependant que la seule loi dont il est fait état dans les avis de cotisation est la *Loi de l'impôt sur le revenu fédérale*.

Dans l'affaire *Crossley (R.W.) c. M.R.N.*, (précitée) (actuellement en appel), affaire qui fut, elle aussi, tranchée longtemps avant l'affaire *Leung* (précitée), le litige portait sur la question de savoir si l'appellant était un administrateur de la corporation, à l'époque où celle-ci avait manqué de régler ses impôts. Bien que la validité de la cotisation n'ait pas été en cause, le juge Bonner, de la Cour de l'impôt, a déclaré, dans ses remarques incidentes rapportées aux pages 2083 et 2084, que:

Pendant que nous sommes sur la question des manquements, je ferai remarquer que l'omission par l'intimé de divulguer le moment précis de chacun des manquements à l'égard desquels il tente d'imposer une responsabilité du fait d'autrui peut avoir un effet important sur le caractère équitable du processus d'appel dans les affaires qui prennent naissance en vertu de l'article 227.1 et dans lesquelles un appellant cherche à s'appuyer sur le paragraphe 227.1(3). C'est évidemment avant qu'un manquement ne se produise que l'administrateur doit agir avec soin, diligence et habileté pour prévenir ledit manquement. L'administrateur doit pouvoir déterminer la période durant laquelle la diligence raisonnable lui permettra de bénéficier d'une mesure de redressement en vertu du paragraphe (3). Il est donc opportun de rappeler à l'intimé qu'il lui incombe de divulguer complètement [TRADUCTION] «... au contribuable les conclusions de faits et les règles de droit précises qui ont donné naissance au litige» (Le juge Rand dans l'arrêt *Johnston v. M.N.R.*, [1948] C.T.C. 195; 3 D.T.C. 1182 (C.S.C.) à la p. 203 (D.T.C. 1183).)

En l'espèce, l'avis de cotisation ne fournit pas les détails manquants.

Les avis de cotisation auxquels il était fait référence avaient trait à des cotisations établies à l'égard de Smallwood et non pas à l'égard de l'appellant. Je présume que l'on n'a pas expédié à l'appellant les copies des avis de cotisation à l'égard de Smallwood. Il est certain qu'elles n'ont pas été adressées à notre Cour conformément au paragraphe 170(2). Lorsque, comme en l'espèce, l'avis de cotisation incorpore par référence un autre document qui est essentiel pour que l'avis soit complet, il faut annexer une copie de ce document à l'avis de cotisation. Je pourrais également ajouter qu'il incombe à l'intimé d'inclure dans les documents adressés à notre Cour des copies de tout document ainsi incorporé.

Mais, dans l'affaire *McCullough (H.) c. M.R.N.*, [1989] 2 C.T.C. 2236 (C.C.I.), le juge Bonner de la

rejected the taxpayer's submission alleging that the respondent must furnish him with copies of the notices of assessment issued to the company. At page 2238, judge Bonner concluded:

I categorically reject any suggestion that production of copies of the notices of the assessments against the principal debtor is a condition precedent to the imposition of liability on a director under section 227.1. Nothing in the legislation suggests the existence of such a condition precedent. No doubt full details of the circumstances giving rise to the liability of the company which liability the Minister seeks to enforce against the director must be provided to the director. However, the director's liability does not depend on the ability of the Minister to produce either the piece of paper that was the notice of the assessment or a photostatic or other copy of it. The original notice of assessment must, after all, have been sent by the Minister to the company.

In the *Leung* case as decided by the Tax Court Rip T.C.J. said as follows [at pages 2277-2278]:

The notice of assessment sent to Leung also refers to notices of assessment previously sent to Eastern. Once a person ceases to be a director of a corporation it may be very difficult, if not impossible, for the person to obtain from the corporation any particulars relating to assessments issued against the Corporation which have led to him or her being assessed. Thus the respondent on his own initiative must provide the taxpayer with the documentation referred to in the notice of assessment even if the documentation relates to assessments of other taxpayers. (See *M.N.R. v. Huron Steel Fabricators (London) Ltd. and Fratschko*, [1973] C.T.C. 422; 73 D.T.C. 5347.)

An assessment must state clearly the amount assessed so as to make the taxpayer aware of it. If supplementary information is required to clarify an assessment, the assessment is not complete. This is the situation in the appeal at bar.

That decision was followed in *Premachuck (E.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2630 (T.C.C.), where the notice of assessment failed to delineate separately the tax liability under different taxing statutes. Kempo T.C.J. adopted the views of Rip T.C.J. and ruled accordingly. At page 2639, he said:

As the facts in *Leung* and the analysis, reasoning, and conclusion herein of Judge Rip are essentially non-distinguishable from the situation at bar, there is no reason why the outcome for this taxpayer should be any different.

Cour de l'impôt a rejeté la thèse du contribuable qui soutenait que l'intimé était tenu de lui fournir copie des avis de cotisation envoyés à la compagnie. Le juge Bonner conclut, à la page 2238:

^a Je rejette catégoriquement toute allégation voulant que la production de copies des avis de cotisation destinés au débiteur principal soit une condition préalable à l'imposition d'un assujettissement à un administrateur en vertu de l'article 227.1. Rien dans la loi ne laisse supposer qu'il existe une telle condition préalable. Il ne fait aucun doute qu'il faut fournir à l'administrateur tous les détails entourant les circonstances qui donnent lieu à l'assujettissement de la compagnie, assujettissement que le ministre tente d'imposer à l'administrateur. Cependant, l'assujettissement de ce dernier ne dépend pas de la capacité du ministre de produire soit la feuille de papier qu'était l'avis de cotisation, soit une photocopie ou autre double de ce document. Après tout, le ministre doit avoir envoyé à la société l'avis de cotisation original.

^a Dans l'affaire *Leung*, jugée par la Cour de l'impôt, le juge Rip a déclaré [aux pages 2277 et 2278]:

^e L'avis de cotisation envoyé à M. Leung fait également état d'avis de cotisation envoyés antérieurement à Eastern. Une fois qu'une personne a cessé d'être administrateur d'une corporation, il peut lui être extrêmement difficile, sinon impossible, d'obtenir de cette corporation des renseignements précis sur les cotisations établies à l'égard de la corporation qui ont amené cette personne à être cotisée. Par conséquent, l'intimé doit, de son propre chef, fournir au contribuable la documentation mentionnée dans l'avis de cotisation, même si cette documentation porte sur des cotisations applicables à d'autres contribuables. (Voir *M.N.R. c. Huron Steel Fabricators (London) Ltd. et Fratschko*, [1973] C.T.C. 422; 73 D.T.C. 5347.)

^g Une cotisation doit indiquer clairement le montant d'impôt établi de manière à en informer le contribuable. Si des renseignements supplémentaires sont nécessaires pour préciser une cotisation, cette dernière n'est pas complète. Or, c'est la situation que nous constatons en l'espèce.

ⁱ Cette décision a été reprise dans l'affaire *Premachuck (E.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2630 (C.C.I.), affaire dans laquelle l'avis de cotisation ne distinguait pas le montant des obligations fiscales incombant au contribuable au titre des dispositions fiscales de divers textes de loi. Le juge Kempo, de la Cour de l'impôt, se rangea aux raisons de son collègue le juge Rip et rendit une décision dans le même sens. Il déclare ainsi, à la page 2639 du recueil, que:

Étant donné que les faits de l'affaire *Leung*, ainsi que l'examen, le raisonnement et la conclusion du juge Rip sont essentiellement identiques à ceux de l'espèce, je ne vois pas pourquoi le résultat devrait être différent dans ce cas-ci.

A similar issue came up again before Rip T.C.J. in *Wallace (M.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341. At page 2344, he referred to his previous decision in *Leung, supra*, and added the following comments:

I do not think I should leave this motion without referring the parties, in particular Mr. Wallace, to the recent decision of *Joseph Leung v. M.N.R.* [1991] 2 C.T.C. 2268; 91 D.T.C. 1020, in which I held that an assessment, the form of notice of which was substantially identical to the notice of assessment sent [*sic*] to Mr. Wallace, is not a proper assessment and should be vacated. The respondent's motion has served to illustrate the difficulty and confusion a taxpayer may experience on receipt of a notice of assessment for a single sum of money which, the respondent informs the taxpayer, is a liability under several statutes. When Mr. Wallace filed his appeals it was through no fault of his that he did not know what he was being assessed. As I indicated in *Leung*, in communicating with taxpayers the respondent has an obligation to ensure that such communication is unambiguous and capable of being understood by the average taxpayer.

In *Kirby (R.) v. M.N.R.*, *supra*, Teskey T.C.J. was faced with a similar worded notice of assessment as in *Leung, supra*. Teskey T.C.J. followed the decision of Rip T.C.J. in *Leung* and held the assessment to be invalid as it failed to provide sufficient information to the taxpayer. At pages 2643-2645, Teskey T.C.J. made the following comments:

I accept and adopt the decision of Rip, T.C.J. in *Leung, supra*, and find that herein there was supplementary information required to clarify the assessment, the information being not only the breakdown of the liability being assessed but included the periods over which the liability applies and the amounts. Thus, the assessment at the time the notice of confirmation was sent to the appellant as a result of his objection was not complete.

This leaves the Court to determine the third and final issue; namely, can the required supplementary information be supplied in the reply to the notice of appeal and if the information in the reply is in error, can it be rectified by evidence at the trial in these circumstances to complete the assessment. I think not. I am satisfied that once a notice of confirmation is delivered to a taxpayer in response to a 227(10) assessment, it is too late to complete the assessment.

Le juge Rip, de la Cour de l'impôt, eut à connaître d'une question analogue dans l'affaire *Wallace (M.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2341. À la page 2344, il se réfère à la décision qu'il a rendue précédemment dans l'affaire *Leung* (précitée) et ajoute que:

Je ne pense pas qu'il convienne de laisser la présente requête sans renvoyer les parties, en particulier M. Wallace, à la récente affaire *Joseph Leung c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2268; 91 D.T.C. 1020, dans laquelle j'ai statué qu'une cotisation dont la forme de l'avis était essentiellement identique à celle de l'avis de cotisation envoyé à M. Wallace n'est pas une cotisation appropriée et devrait être annulée. La requête de l'intimé a servi à illustrer la difficulté et la confusion qu'un contribuable peut connaître sur réception d'un avis de cotisation portant sur une seule somme d'argent qui, l'intimé en informe le contribuable, est une obligation sous le régime de plusieurs lois. Lorsque M. Wallace a déposé ses appels, ce n'était pas sa faute s'il ne savait pas ce qui faisait l'objet de sa cotisation. Ainsi que je l'ai fait savoir dans l'affaire *Leung*, en communiquant avec les contribuables, l'intimé est tenu de s'assurer qu'une telle communication est claire et peut être comprise par le contribuable moyen.

Dans l'affaire *Kirby (R.) c. M.R.N.* (précitée) le juge Teskey, de la Cour de l'impôt, a eu à se pencher sur un avis de cotisation rédigé sous une forme comparable à celui mis en cause dans l'affaire *Leung* (précitée). Le juge Teskey a repris à son compte la décision rendue par le juge Rip, de la Cour de l'impôt, dans l'affaire *Leung*, concluant à l'invalidité de la cotisation dans la mesure où elle ne donnait pas au contribuable suffisamment de renseignements. Voici les observations du juge Teskey, de la Cour de l'impôt, reproduites aux pages 2643 à 2645 du recueil:

Je fais mienne la décision rendue par le juge Rip de la C.C.I. dans l'affaire *Leung, supra*, et je conclus qu'en l'espèce il fallait des renseignements supplémentaires pour clarifier la cotisation. Ces renseignements devaient être non seulement une ventilation du montant faisant l'objet de la cotisation mais également les périodes visées par la cotisation et les montants. Par conséquent, la cotisation au moment où l'avis de ratification a été envoyé à l'appellant par suite de son opposition n'était pas complète.

Il reste à trancher le troisième point litigieux et qui est le dernier, à savoir si les renseignements supplémentaires requis peuvent être fournis dans la réponse à l'avis d'appel et si, les renseignements dans la réponse étant erronés, on peut les corriger au moyen des éléments de preuve produits au procès dans ces circonstances pour compléter la cotisation. Je ne le pense pas. Je suis persuadé qu'une fois qu'un avis de ratification a été délivré à un contribuable par suite d'une cotisation fondée sur le paragraphe 227(10), il est trop tard pour compléter la cotisation.

The remedy available to the Minister after confirmation if the 227(10) assessment is incomplete, is to reassess provided the applicable limitation periods have not expired.

It is believed that the missing required information was prejudicial to the appellant and would lead to confusion. These deficiencies are so substantial that the assessment could not be cured in this manner. Without knowing [in] what months the defaults occurred, it is impossible for a solicitor to properly advise an assessed director client. This also applies to the amounts involved pursuant to the various statutes. What the Minister did in his reply and produced by sworn testimony, is give evidence of what he did, but it does not complete the assessment. It must be remembered that this is not the usual type of tax case where the facts are usually within the full knowledge of the taxpayer. Herein the Minister when making his assessment against Reliance did so after a full audit of Reliance was completed. Thus, he had full knowledge of all the relevant facts, whereas the directors may or may not have [had] full knowledge of the necessary facts to allow a solicitor to properly advise.

In the case of *Corazza (F.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2023, Bowman T.C.J. adopted the same principle. He found the assessment issued to the taxpayer to be confusing as it mentioned a single amount of tax assessed while referring to the taxpayer's liability under four statutes. The learned Judge made the following comments at pages 2033-2034:

In *Leung (J.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2268, 91 D.T.C. 1020, which was decided after *Deerhurst Resorts Ltd. v. M.N.R.*, [1989] 2 C.T.C. 2082, 89 D.T.C. 352, Judge Rip of this Court held that an omnibus notice of assessment which was virtually identical to the document issued in this case was invalid on the basis that it was so inadequate that it did not fulfil the statutory requirement that notice be sent. I am, respectfully, in complete agreement with his conclusion. A piece of paper emanating from the Department of National Revenue listing sections from four different statutes, two sections of which are misdescribed, and setting out one global amount is not a notice of assessment under any one of those statutes. A document is not a notice of assessment under a particular statute unless, at a bare minimum, it informs the taxpayer of the quantum of his liability under that statute.

This is a matter of substance, not of form. The Minister must inform the taxpayer that the operation of assessment has taken place. He has not done so here.

Le recours possible du ministre après la ratification si la cotisation fondée sur le paragraphe 227(10) est incomplète consiste à établir une nouvelle cotisation, pourvu que les délais applicables ne soient pas écoulés.

a

On croit que l'absence des renseignements requis a porté préjudice à l'appelant et a créé de la confusion. Ces vices sont si substantiels que la cotisation ne saurait être corrigée de cette manière. Sans connaître les mois pour lesquels les défauts de versement ont eu lieu, il est impossible pour un procureur de conseiller correctement un client administrateur. Ce raisonnement s'applique également aux montants en cause en vertu des différentes lois. Dans sa réponse et son témoignage sous serment, le ministre a témoigné sur ce qu'il a fait, mais cela ne complète pas pour autant la cotisation. On doit se rappeler qu'il ne s'agit pas en l'espèce du type habituel d'affaire fiscale où le contribuable a en règle général pleinement connaissance des faits. En l'espèce, le ministre a établi sa cotisation à l'égard de Reliance après avoir effectué une vérification complète de cette dernière. Ainsi, il avait pleinement connaissance de tous les faits pertinents, alors que les administrateurs peuvent avoir ou ne pas avoir une pleine connaissance des faits nécessaires pour permettre à un procureur de les conseiller correctement.

Dans l'affaire *Corazza (F.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2023, le juge Bowman, de la Cour de l'impôt, a suivi la même démarche. Il a estimé que la cotisation émise au contribuable prêtait à confusion étant donné qu'elle faisait état, au titre de l'impôt, d'une somme unique, tout en invoquant les obligations fiscales du contribuable au titre de quatre lois distinctes. Voici reproduites, aux pages 2033 et 2034 du recueil, les observations du savant juge:

Dans l'arrêt *Leung (J.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2268, 91 D.T.C. 1020, qui a été rendu après l'arrêt *Deerhurst Resorts Ltd. c. M.R.N.*, [1989] 2 C.T.C. 2082, 89 D.T.C. 352, le juge Rip, de la présente Cour, a statué que l'avis de cotisation général qui était presque identique au document émis en l'espèce n'était pas valide en tenant compte du fait qu'il était tellement insatisfaisant qu'il ne remplissait pas l'exigence prévue par la loi relativement à l'envoi d'un avis. Respectueusement, je partage entièrement l'avis du juge. Un morceau de papier provenant du ministère du Revenu national et sur lequel sont indiqués des articles de quatre différentes lois, dont deux ont été mal cités, et faisant état d'un montant global n'est pas un avis de cotisation en vertu de l'une ou l'autre de ces lois. Un document n'est pas considéré comme un avis de cotisation en vertu d'une loi particulière sauf si, à tout le moins, il informe le contribuable du montant de son obligation en vertu de cette loi.

Il s'agit d'une question de fond et non de forme. Le ministre doit informer le contribuable que l'opération de cotisation a eu lieu. Il ne l'a pas fait en l'espèce.

In *Wallace (M.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341, 91 D.T.C. 1134, Judge Rip was faced with the same type of cryptic purported notice of assessment as I am in this case. It listed four statutes under which the Minister of National Revenue alleged that he had assessed. The taxpayer appealed to this Court. The Minister brought a motion to quash the appeal on the basis that, notwithstanding the statement in the purported notice of assessment that tax had been assessed under section 227.1 of the federal *Income Tax Act*, in fact nothing had been assessed under the federal *Income Tax Act*. There is nothing in the material before me to indicate that the Minister has not done the same thing here as he appears to have done in a number of other directors' liability cases; he has, evidently without making any independent separate ascertainment of liability under the statutes which he purports to apply, automatically and mechanically issued a document bearing a fixed wording identical to that which we have here.

To refer to section numbers that have, on consolidation, been renumbered, to give no breakdown of the amounts, if any, purportedly assessed under the four statutes, and then to argue that the taxpayer should be denied a right to contest his liability under three of the four statutes, exemplifies bureaucratic arrogance and indifference to the rights of taxpayers. The applicant was not even given copies of the underlying corporate assessments upon which the purported assessments were based.

In *ISC International Systems Consultants Ltd. v. Canada (M.N.R.)*, [1993] T.C.J. No. 40 (QL), 92-5(CPP) and 92-19(UI), unreported, Teskey T.C.J. again followed Rip T.C.J.'s decision in *Leung, supra*, and found the assessments sent to the appellant to be null and void.

In *Vogt v. Minister of National Revenue* (1991), 3 B.L.R. (2d) 310 (T.C.C.), Mogan T.C.J. found that the taxpayer had exercised due diligence as required under subsection 227.1(3). Therefore, Mogan T.C.J. did not consider whether the decision in *Leung, supra*, applied to the issue before him. At pages 311-312, he stated:

The appellant attacks the assessment in two different ways. He relies on the recent decision of this court in *Leung v. Minister of National Revenue*, 91 D.T.C. 1020, [1991] 2 C.T.C. 2268 (T.C.C.) to argue that the assessment is incomplete because it fails to specify the amounts assessed under the four different statutes: the federal *Income Tax Act*, the *Unemployment Insurance Act*, R.S.C. 1985, c. U-1, the *Canada Pension Plan*, R.S.C. 1985, c. C-8 and the *Income Tax Act* of Nova Scotia,

Dans l'arrêt *Wallace (M.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2341, 91 D.T.C. 1134, le juge Rip a, tout comme moi, été saisi du même genre de situation, soit un prétendu avis de cotisation ambigu. Cet avis énumérait les quatre lois en vertu desquelles le ministre du Revenu national avait présumément établi la cotisation. Le contribuable a interjeté appel devant la présente Cour. Le ministre a demandé que soit rejeté l'appel en tenant compte du fait que, nonobstant la déclaration dans la prétendu avis de cotisation que l'impôt avait été établi en vertu de l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, aucune cotisation, dans les faits, n'avait été établie en vertu de cette loi. Rien dans les documents dont j'ai été saisi n'indique que le ministre n'a pas, dans l'affaire qui nous occupe, procédé comme il semble l'avoir fait à l'égard des obligations de nombreux autres administrateurs. Il a, de toute évidence sans avoir au préalable établi des obligations distinctes en vertu des lois qu'il prétend appliquer, automatiquement et mécaniquement émis un document comportant un libellé type identique à celui qui est devant nous.

Le fait de renvoyer à des numéros d'articles qui ont, après consolidation, été changés, de ne pas donner de ventilation des montants, si montant il y a, présumément établis en vertu des quatre lois et ensuite de prétendre que le contribuable devrait se voir refuser le droit de s'opposer à son obligation en vertu de trois des quatre lois est un exemple typique de l'arrogance et de l'indifférence d'une bureaucratie à l'égard des droits des contribuables. L'appellant n'a même pas reçu de copie des cotisations de la personne morale sur lesquelles les prétendues cotisations ont été fondées.

Dans l'affaire *ISC International Systems Consultants Ltd. c. Canada (M.N.R.)*, [1993] A.C.I. n° 40 (QL), 92-5(RPC) et 92-19(AC), jugement non publié, le juge Teskey, de la Cour de l'impôt, reprend lui aussi à son compte la décision rendue par son collègue le juge Rip dans l'affaire *Leung* (précitée), estimant que les cotisations transmises à l'appelante étaient nulles et non avenues.

Dans l'affaire *Vogt c. Ministre du revenu national* (1991), 3 B.L.R. (2d) 310 (C.C.I.), le juge Mogan, de la Cour de l'impôt, a décidé que le contribuable avait fait preuve de la diligence que lui impose le paragraphe 227.1(3) et n'a donc pas eu à décider si la décision rendue dans l'affaire *Leung* (précitée), s'appliquait à l'affaire qui lui était soumise. Il est ainsi cité, aux pages 311 et 312, comme déclarant que:

[TRADUCTION] L'appellant conteste la cotisation pour un double motif. Il invoque la décision récemment rendue par cette Cour dans l'affaire *Leung c. Ministre du revenu national*, 91 D.T.C. 1020, [1991] 2 C.T.C. 2268 (C.C.I.) faisant valoir que la cotisation est incomplète dans la mesure où elle ne précise pas les montants qui lui sont réclamés au titre de quatre lois différentes: la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, la *Loi sur l'assurance-chômage*, L.R.C. (1985), ch. U-1, la *Loi sur le*

R.S.N.S. 1989, c. 217. He also argues that he exercised the required degree of care, diligence and skill under subs. 227.1(3). Counsel for the appellant stated that he relied on both arguments but the decision in *Leung* as a question of law could possibly be reversed in a higher court. I will therefore, consider first the due diligence argument under subs. 227.1(3).

And at page 316, Mogan T.C.J. concluded in the following way:

Having decided that the appellant exercised the required degree of care and diligence under subs. 227.1(3) of the *Income Tax Act*, it is not necessary for me to determine whether the recent decision of this court in *Leung v. Minister of National Revenue*, 91 D.T.C. 1020, [1991] 2 C.T.C. 2268 (T.C.C.) applies to the Notice of Assessment dated March 21, 1989 which is under appeal herein. I would simply observe, however, from the details in para. 4(i) of the respondent's reply to the Notice of Appeal and from the words appearing in the notice of assessment that the decision in *Leung* appears to apply.

Mogan T.C.J. later applied Rip T.C.J.'s judgment in *Fitzgerald (G.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2595, where he held that the assessments in issue were deficient in as much as they contained no information as to the particular payroll periods to which the unremitted source deductions in issue related, and as they did not isolate the particular amount owing by the taxpayer under the *Income Tax Act*.

In *Curylo (R.M.) v. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2389, however, Beaubier T.C.J. held that the notice of assessment issued to the appellant had sufficient information to enable him to dispute the assessment, even though the said assessment bore the amended corporation's name while the certificate filed by the Minister bore the corporation's previous name. Beaubier T.C.J. found the assessment to be adequate as it referred the taxpayer to the pertinent sections of the Act and further held that the decision in *Leung, supra*, did not apply to the facts of the case at bar. At pages 2392-2393, Beaubier T.C.J. stated:

Régime de pensions du Canada, L.R.C. (1985), ch. C-8 et la *Loi de l'impôt sur le revenu* de la Nouvelle-Écosse, L.R.N.-E. 1989, ch. 217. Il fait également voir qu'il a exercé le degré de soin, de diligence et d'habileté prévu au paragraphe 227.1(3). L'avocat de l'appellant a déclaré se fonder sur ces deux arguments, mais la solution apportée, sur un point de droit, par le jugement rendu dans l'affaire *Leung* est susceptible d'être infirmée par un tribunal supérieur. Je vais donc examiner, en premier lieu, l'argument fondé sur l'exercice du degré de diligence prévu au paragraphe 227.1(3).

À la page 316, le juge Mogan, de la Cour de l'impôt, conclut en ces termes:

Ayant décidé que l'appellant avait exercé le degré de soin et de diligence que lui impose le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il n'y a pas lieu pour moi de décider si la décision récemment rendue par la Cour dans l'affaire *Leung c. Ministre du revenu national*, 91 D.T.C. 1020, [1991] 2 C.T.C. 2268 (C.C.I.) s'applique à l'avis de cotisation en date du 21 mars 1989 sur lequel porte le présent appel. Je tiens simplement à relever, cependant, que, d'après les détails fournis à l'alinéa 4(i) de la réponse à l'avis d'appel de l'intimé, et d'après le libellé de l'avis de cotisation, il semblerait que la décision rendue dans l'affaire *Leung* s'applique effectivement en l'espèce.

Plus tard, dans l'affaire *Fitzgerald (G.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2595, le juge Mogan de la Cour de l'impôt reprend encore à son compte le raisonnement de son collègue le juge Rip, estimant que les cotisations en cause étaient défectueuses car elles ne précisaient pas les périodes de paye concernées par le nonversement des retenues effectuées à la source et n'indiquaient pas séparément le montant dû par le contribuable au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Dans l'affaire *Curylo (R.M.) c. M.R.N.*, [1992] 1 C.T.C. 2389, le juge Beaubier, de la Cour de l'impôt, a cependant estimé que l'avis de cotisation transmis à l'appellant contenait suffisamment de renseignements pour permettre à celui-ci de contester la cotisation, bien que celle-ci ait porté la raison sociale modifiée de la corporation, alors que le certificat déposé par le ministre portait la raison sociale antérieure. Le juge Beaubier a trouvé la cotisation adéquate dans la mesure où elle indiquait, à l'intention du contribuable, les dispositions pertinentes de la Loi, estimant également que la décision rendue dans l'affaire *Leung* (précitée), ne s'appliquait pas en l'espèce. Voici, sur ce point, les propos du juge Beaubier, de la Cour de l'impôt, rapportés aux pages 2392 et 2393 du recueil:

The appellants' third issue argued is that the notice of assessment to each appellant fails to provide sufficient information as required by the principles set out in *Leung, supra*.

Here the notice of assessment of the appellants only related to subsection 227.1(1) of the *Income Tax Act*.

Thus the appellants are each assessed for tax under the *Income Tax Act* of \$2,701,921.88. They can dispute that amount. They were directors at the time that amount came into question and they may have full knowledge respecting that amount. They may have had a duty as directors to have full knowledge respecting that amount. In any event, they can subpoena witnesses and documents in this Court for the purposes of any dispute they may have respecting that amount of tax and the Court has jurisdiction to issue those subpoenas and hear that dispute.

In *Leung, supra*, Judge Rip stated at page 2277 (DTC 1027):

The Act provides for the Minister to assess a person for an amount payable under a provision of the Act. I ask myself if the appellant, reading the notice with respect to the assessment in issue, can reasonably determine the amount he was assessed under the Act and the reason for the assessment.

In the case of the appellants, the Court finds that they can. Nothing more is necessary to be contained in the notice of assessment.

The *Leung* decision was also distinguished by Rip T.C.J. in the case of *Roll (R.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2060. The learned Judge held in that case that the assessment issued to the taxpayer was not confusing in the circumstances, and therefore, the principles he established in *Leung* did not apply to the case at bar. At pages 2064-2065, Judge Rip stated:

I wish to discuss the appellant's first submission, that since the amount of income tax assessed also includes unemployment insurance premiums not remitted he was confused as to his liability under the *Income Tax Act*. This is not the fact situation which would find support in *Leung*. The notice of assessment states the appellant has been assessed under the *Income Tax Act*. The appellant knew, from reading the notice, the statute under which he has been assessed. If the amount assessed included a liability under another statute, the amount assessed is in error and the court would allow the appeal and vary the assessment reducing the quantum to the extent of the amount included under the other statute. It is under the provisions of the *Income Tax Act* only that the appellant is to challenge the assessment; he is not prejudiced in preparing his case that a

La troisième question soulevée par les appelants porte sur le fait que l'avis de cotisation envoyé à chaque appellant ne donne pas suffisamment de renseignements comme l'exigent les principes énoncés dans l'affaire *Leung, supra*.

En l'espèce, l'avis de cotisation des appelants a seulement trait au paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Ainsi donc, on a fixé, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'impôt à payer par chacun des appelants, soit la somme de 2 701 921,88 \$. Ils peuvent contester cette somme. Ils étaient administrateurs à l'époque où ce montant a été mentionné et ils peuvent en savoir beaucoup à propos de cette somme. Ils peuvent avoir eu l'obligation, en tant qu'administrateurs, d'en savoir beaucoup concernant cette somme. En tout état de cause, ils peuvent citer à comparaître des témoins et faire produire des documents devant cette Cour aux fins de contester, le cas échéant, ce montant d'impôt, et la Cour a compétence pour délivrer ces subpoenas et être saisie de ce litige.

Dans la décision *Leung, précitée*, le juge Rip a déclaré à la page 2277 (DTC 1027):

Selon la loi, le ministre impose à une personne un montant payable en vertu des dispositions de la Loi. Je me demande si l'appellant, en lisant l'avis de cotisation en cause, peut raisonnablement déterminer le montant qui lui a été imposé aux termes de la Loi ainsi que le motif de la cotisation.

En ce qui concerne les appelants, la Cour constate qu'ils le peuvent. Rien de plus ne doit figurer dans l'avis de cotisation.

Dans l'affaire *Roll (R.) c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2060, le juge Rip, de la Cour de l'impôt, a également opéré une distinction d'avec la décision rendue dans l'affaire *Leung*. Le savant juge a en effet estimé que la cotisation émise au contribuable ne prêtait pas à confusion en l'espèce et que, par conséquent, les principes qu'il avait posés dans l'affaire *Leung* ne s'appliquaient pas. Voici, sur ce point, les déclarations du juge Rip, rapportées aux pages 2064 et 2065:

J'aimerais me pencher sur la première observation de l'appellant, selon laquelle il n'était pas certain de ses obligations en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, du fait que le montant de la cotisation comprenait également des cotisations d'assurance-chômage non remises. Les faits en l'espèce sont différents de ceux qui ont été établis dans l'arrêt *Leung*. Dans l'avis de cotisation, on signale que la cotisation à l'égard de l'appellant a été établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En prenant connaissance de l'avis, l'appellant savait en vertu de quelle loi sa cotisation avait été établie. Si le montant fixé comprenait une somme à payer en vertu d'une autre loi, le montant fixé serait erroné et la Cour admettrait l'appel et modifierait la cotisation en la réduisant jusqu'à concurrence du montant visé par l'autre loi. L'appellant ne peut contester la cotisation qu'en

quantum of the assessment is wrong. Just about all objections and appeals are from assessments for tax the taxpayer views as excessive. The assessment against Roll is not incomplete; the appellant knew he was assessed under one statute only, the *Income Tax Act*. I do not accept his claim he, a chartered accountant, was confused by the notice.

The appellant's counsel also submitted that the assessment is not a good assessment because it is not complete; the dates of failure of Perspectra to remit are not specified and the period Roll was a director is not specified.

The question then, is what particulars of the assessment must the respondent inform the individual ("taxpayer") assessed under subsection 227.1(1) of the Act when he assesses at a time the taxpayer is no longer a director of the particular corporation? The taxpayer, of course, must be in a position when he reads the notice of assessment to know—or to be capable of knowing—the date or dates the corporation failed to remit so that he may consider whether he was a director at the time of the failure by the corporation. He may then determine whether he exercised the degree of care, diligence and skill at the time of the failure so as not to be jointly and severally liable with the corporation: subsection 227.1(3). The appellant is in fact arguing that the information in the notice of assessment sent to him referring to the dates of the notices of assessment against Perspectra "for period while you were a director of the company" is not sufficient. The notice of assessment must inform the taxpayer the precise dates of the failures of the corporation to remit, it was argued.

Whether or not a taxpayer is prejudiced by lack of information contained in a notice of assessment will depend on the facts surrounding the issuance of the assessment. In the appeal at bar the appellant was not only a director of Perspectra until May 1, 1985 but was the person at Perspectra who was responsible for remitting source deductions to the Receiver General. He knew of the failures to remit prior to that date. He also knew, when he received the notice of assessment in appeal, the date he resigned as director. If the respondent disagreed with him as to the effective date of his resignation as director, such dispute would have been raised in the pleadings of the parties and there would have been no prejudice to the appellant in prosecuting his appeal. This is not the situation contemplated by Bonner, T.C.J. in *Crossley*, *supra* and with which I agreed in *Leung*, *supra*.

In short, Roll has been assessed for a specific amount under the provisions of the Act. Upon receipt of the notice of assessment he knew that if he did not agree with the assessment, he

vertu des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; le fait que le montant de la cotisation soit incorrect ne lui porte pas préjudice dans la préparation de sa cause. Presque tous les appels et oppositions portent sur des cotisations d'impôt que le contribuable juge excessives. La cotisation établie à l'égard de M. Roll n'est pas incomplète; l'appelant savait que sa cotisation était établie en vertu d'une seule loi, la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Étant donné qu'il est comptable agréé, je n'accepte pas ses prétentions selon lesquelles il n'était pas certain de ses obligations, d'après l'avis reçu.

L'avocat de l'appelant a également déclaré que la cotisation n'était pas valide puisqu'elle était incomplète; les dates auxquelles la Perspectra a omis de remettre les retenues et la période pendant laquelle M. Roll a été administrateur ne sont pas précisées.

Il faut donc déterminer quels renseignements précis concernant la cotisation l'intimé doit communiquer au particulier («de contribuable») à l'égard duquel une cotisation a été établie en vertu du paragraphe 227.1(1) de la Loi, lorsque la cotisation est établie à un moment où le contribuable n'est plus administrateur de la corporation. De toute évidence, le contribuable doit être en mesure, lorsqu'il prend connaissance de l'avis de cotisation, de savoir à quelles dates la corporation a omis de verser de l'impôt, afin qu'il puisse déterminer s'il était administrateur à ce moment-là. Il peut alors déterminer s'il a agi, au moment de l'omission, avec le degré de soin, de diligence et d'habileté requis pour ne pas être tenu solidairement responsable avec la corporation (paragraphe 227.1(3)). En réalité, l'appelant juge insuffisante l'information—contenue dans l'avis de cotisation qui lui a été envoyé—relative aux dates des avis de cotisation établis à l'égard de la Perspectra [TRADUCTION] «pour la période pendant laquelle vous étiez un administrateur de la corporation». Il soutient que l'avis de cotisation doit informer le contribuable des dates précises des omissions commises par la corporation.

Ce n'est qu'en examinant les faits entourant l'établissement de la cotisation que l'on peut déterminer si l'absence d'information dans un avis de cotisation porte ou non préjudice au contribuable. En l'espèce, l'appelant était non seulement administrateur de la Perspectra jusqu'au 1^{er} mai 1985, mais il était responsable du versement des retenues à la source au receveur général. Il savait avant cette date que des sommes n'avaient pas été remises. Il connaissait également, lorsqu'il a reçu l'avis de cotisation faisant l'objet du présent appel, la date de sa démission en tant qu'administrateur. Si l'intimé n'avait pas été d'accord avec l'appelant au sujet de la date d'entrée en vigueur de la démission de ce dernier à titre d'administrateur, ce différend aurait été soulevé dans les actes de procédure des parties et l'appelant n'aurait subi aucun préjudice à poursuivre son appel. Ce n'est pas la situation qui avait été envisagée par le juge Bonner, C.C.I., dans l'affaire *Crossley* (précitée) et à propos de laquelle je me suis déclaré d'accord dans l'arrêt *Leung* (précité).

En résumé, la cotisation établie à l'égard de M. Roll portait sur un montant précis en vertu des dispositions de la Loi. Sur réception de l'avis de cotisation, il savait que, s'il n'était pas

must object and appeal under the provisions of the Act—and he did so.

In her article, “Director’s Liability: An Update”, 1991 Conference Report (*Report of Proceedings of the 43rd Tax Conference*), Evelyn P. Moskowitz notes that in a number of recent cases, assessments issued against directors under section 227.1 have been set aside on the basis that the notices of assessment did not clearly inform the directors of their liability under the Act. At pages 47:5 and 47:6, she summarizes the reasons set out by the Tax Court of Canada for holding an assessment invalid in such cases:

To summarize, a section 227.1 assessment is invalid if it does not contain all of the following information:

1) the specific amount owing under section 227.1, as distinct from other amounts for which the director may be liable under other statutes;

2) the interest and penalty, if any, applicable to the specific amount referred to in point (1) above, as distinct from any interest or penalty for which the director may be liable under other statutes;

3) the reason for the assessment—that is, a failure to remit, a failure to withhold, or a failure to pay (this latter failure applies where the corporation has failed to pay part VII or part VIII tax owing by it); and

4) the date(s) on which the failure(s) in question occurred—that is, the relevant date(s). This information is crucial to the taxpayer because, as stated above, he will be liable only if he was a director on such date(s).

Arguably, the notice of assessment should also contain a reference to those provisions of subsection 227.1(2) on which Revenue Canada is relying in pursuing its claim against the director. Such information will enable the director to determine whether Revenue Canada has complied with the requirements of that subsection regarding any assessment against the director.

It should be noted that it is not a defence to an otherwise invalid assessment that the taxpayer could have obtained the necessary information from Revenue Canada had he made the effort to do so or that the information was already contained in the notice of assessment issued to the corporation.

d’accord, il devait s’opposer à la cotisation et interjeter appel en vertu des dispositions de la Loi, ce qu’il a fait.

Dans son article intitulé «Director’s Liability: An Update», 1991 Conference Report (*Report of Proceedings of the 43rd Tax Conference*), Evelyn P. Moskowitz relève que, dans plusieurs affaires récentes, les tribunaux ont annulé les cotisations émises à l’encontre d’administrateurs de corporations en vertu de l’article 227.1, au motif que les avis de cotisation ne précisaient pas suffisamment la responsabilité incombant aux administrateurs aux termes de la Loi. Aux pages 47:5 et 47:6, elle résume les motifs exposés par la Cour canadienne de l’impôt pour conclure à l’invalidité, en de pareilles affaires, de la cotisation:

[TRADUCTION] Pour résumer, toute cotisation fondée sur l’article 227.1 sera invalide si elle ne contient pas l’ensemble des renseignements suivants:

1) la somme précise due aux termes de l’article 227.1, somme qu’il convient de distinguer des autres sommes que l’administrateur pourrait être tenu de verser aux termes d’autres lois;

2) les intérêts et pénalités pouvant se rattacher à la somme dont il est question au premier paragraphe, et qu’il convient de distinguer des intérêts ou des pénalités auxquels l’administrateur peut être tenu en vertu d’autres lois;

3) les motifs de la cotisation—c’est-à-dire le non-versement, ou le fait de ne pas avoir effectué une retenue à la source, ou de ne pas avoir payé (ce dernier manquement s’entend des cas où la corporation a omis de verser les impôts qu’elle devait en vertu de la Partie VII ou de la Partie VIII); et

4) la ou les date(s) des manquements en question—c’est-à-dire la ou les date(s) pertinente(s). Ce renseignement revêt, pour le contribuable, une importance capitale étant donné que, ainsi que nous l’avons noté plus haut, sa responsabilité ne peut être engagée que s’il était effectivement administrateur aux dates en question.

On pourrait également soutenir que l’avis de cotisation devra aussi faire état des dispositions du paragraphe 227.1(2) sur lesquelles se fonde Revenue Canada pour réclamer à l’administrateur les sommes que le fisc estime dues. Ces renseignements permettront à l’administrateur de vérifier si Revenu Canada a respecté les conditions prévues dans ce paragraphe en matière de cotisation émise à l’encontre d’un administrateur.

Notons que Revenu Canada ne peut pas, à l’appui d’une cotisation par ailleurs invalide, faire valoir que le contribuable aurait pu obtenir, auprès du Ministère, les renseignements nécessaires s’il en avait fait l’effort, ou que les renseignements en cause figuraient déjà dans l’avis de cotisation transmis à la corporation.

FINDINGS ON VALIDITY OF THE ASSESSMENT

I should first observe that in dealing with a section 227 process, the amounts claimed in an assessment are not the usual kind of debt owed by one taxpayer for which another taxpayer might be held vicariously liable. The amounts in the assessment before me are trust funds which the Corporation withheld and which were not remitted to the Crown. Such conduct might be regarded at best as a serious breach of trust and at worst misappropriation of funds belonging to someone else. There is no evidence before me as to what is the mental state of corporation directors or managers when these things happen, but if one considers the frequency of cases where section 227 is used, one might conclude that such trust funds are often treated with reprehensible banality. Deductions at the source can never be used to ease cash flow problems.

The second observation is that recourse to a section 227 assessment is only available when the Crown has absolutely no hope of recovery. This is made clear by the provisions of subsection 227.1(2) where directors' liability only applies when the conditions set out therein are met.

The third observation is that liability under subsections 227.1(3) and 227.1(4) does not attach to a director *juris et de jure*. A director may establish that he was not a director, or that he exercised due diligence, or that the two-year limitation applies.

The fourth observation is that the imposition of that kind of liability on a third person, keeping in mind that a corporation is a distinct entity from its directors, is not unique under the *Income Tax Act*, but it is nevertheless exceptional. It opens the door to some speculation as to whether in any particular case, the requirements of a notice of assessment may be

CONCLUSIONS TOUCHANT LA VALIDITÉ DE LA COTISATION

Il y a d'abord lieu de noter que, en ce qui concerne les procédures se rattachant à l'article 227, les sommes dont il est fait état dans les cotisations ne correspondent pas au genre habituel de dette à laquelle un contribuable peut être tenu par substitution à l'obligation fiscale incombant à un autre contribuable. Les montants dont il est fait état dans la cotisation sont, en l'espèce, des sommes que la corporation avait retenues à titre de fiduciaire, sommes qu'elle n'avait pas ensuite reversées à la Couronne. Il s'agit soit d'un grave abus de confiance, soit d'un détournement de sommes d'argent appartenant à autrui. Le dossier ne contient aucun élément touchant les intentions des administrateurs ou des gestionnaires de la corporation à l'époque de ces agissements mais, compte tenu de la fréquence des affaires fondées sur l'article 227, on pourrait conclure que de tels fonds en fiducie sont souvent traités avec une désinvolture condamnable. Les retenues à la source ne devraient jamais alimenter, ne serait-ce que provisoirement, la trésorerie d'une entreprise.

Il convient, en second lieu, de noter que la Couronne ne peut recourir à une cotisation fondée sur l'article 227 que dans les cas où elle n'a absolument aucun autre espoir de recouvrement. Cela découle clairement des dispositions du paragraphe 227.1(2) qui prévoient que la responsabilité des administrateurs ne pourra être engagée que dans certaines conditions qui y sont précisées.

Troisièmement, l'engagement de la responsabilité d'un administrateur au titre des paragraphes 227.1(3) et 227.1(4) n'est pas *juris et de jure*. Ainsi, un administrateur pourra démontrer soit qu'il n'était pas administrateur à l'époque des faits, soit qu'il a fait preuve de toute la diligence voulue, soit encore que le délai de prescription de deux ans doit jouer.

Notons, en quatrième lieu, que l'engagement, de la sorte, de la responsabilité d'un tiers—puisque, rappelons-le, une corporation a une personnalité distincte de celle de ses administrateurs—si elle n'est pas prévue par la seule *Loi de l'impôt sur le revenu*, n'en demeure pas moins une chose exceptionnelle. Elle ouvre la voie à un effort de réflexion sur la question

more stringent or whether it might only be a matter of additional burden of proof on the Crown.

With these observations in mind, it is evident that a section 227 assessment issued to a director cannot be treated lightly. Any individual director might not have been aware of section 227 of the Act and of the liability that might attach to him by reason of the corporation's default. This is not surprising. Even sophisticated individuals who have sat for years on boards of public and private companies have often been taken by surprise. Recent developments in directors' personal liability for certain corporate debts have raised hackles among them and indeed, a new industry has been created dealing with "bullet-proof" protection for them.

As in the case before me, is it open to a taxpayer on receiving a notice of assessment to adopt a passive attitude and then argue that the notice, wanting in particulars, should be declared null and void and of no effect? Perhaps the answer to this cannot be provided in black and white terms. As the Honourable Judge Rip of the Tax Court of Canada suggested in *Roll (R.) v. M.N.R.* (*supra*, at pages 2064-2065), the presence or absence of prejudice to a taxpayer will depend on the facts surrounding the issuance of the assessment.

A careful reading of the admitted facts discloses a prior notice of intention by the Crown, dated January 29, 1986, to assess the defendant under section 227.1 of the Act. The defendant did not respond to it by way of a reply or other inquiries. A notice of assessment was issued several months later, namely September 9, 1986. This was followed on November 7, 1986, by a notification for payment. Again the defendant remained silent for a long period of time. It was on June 5, 1987, that he attended upon Revenue Canada and undertook to provide a statement of his due diligence by July 15, 1987. On August 10, 1987, counsel for the defendant also met with Revenue

de savoir si, dans certains cas, il n'y aurait pas lieu de se montrer plus sévère à l'égard de l'avis de cotisation ou s'il ne s'agirait pas, plutôt, de renforcer le fardeau de la preuve incombant à la Couronne.

^a Compte tenu de cela, il est clair qu'une cotisation envoyée à un administrateur de société en vertu de l'article 227 ne doit pas être traitée à la légère. Un administrateur ne connaît pas nécessairement l'article ^b 227 de la Loi et le fait que sa responsabilité peut être mise en cause si la corporation manque à certaines de ses obligations. Cela n'a rien de surprenant. Il est fréquent que des personnes, mêmes avisées, qui siègent depuis des années au sein des conseils d'administra- ^c tion de compagnies publiques ou privées, soient prises complètement au dépourvu. L'évolution récente de la responsabilité personnelle des administrateurs pour certaines dettes contractées par la corporation a ^d suscité un tollé chez les administrateurs, et a d'ailleurs entraîné la naissance d'une nouvelle industrie censée leur procurer, en ce domaine, une «protection tous azimuts».

^e Ainsi qu'il en a été en l'espèce, le contribuable peut-il simplement, en réponse à un avis de cotisation, se cantonner dans une attitude de passivité, puis faire valoir que l'avis, dont on énumère les lacunes, doit être considéré comme nul et non avenue? Il n'est ^f peut-être pas possible de répondre à cette question de manière tranchée. Ainsi que l'a relevé, dans l'affaire *Roll (R.) c. M.R.N.* (précitée, aux pages 2064 et 2065), le juge Rip de la Cour canadienne de l'impôt, ^g le préjudice dont peut éventuellement avoir souffert un contribuable dépendra des faits et circonstances entourant la délivrance de la cotisation.

^h Un examen attentif des faits admis révèle l'envoi, par la Couronne, d'un avis précédent d'intention, en date du 29 janvier 1986, par lequel la demanderesse signalait son intention d'imposer le défendeur en vertu de l'article 227.1 de la Loi. Le défendeur n'y a pas répondu, ni en formulant une réponse, ni en formulant une interrogation. Un avis de cotisation fut ⁱ émis plusieurs mois plus tard, plus précisément le 9 septembre 1986. Cela fut suivi, le 7 novembre 1986, par une demande de versement. Encore une fois, le demandeur entretint longtemps le silence. C'est le 5 ^j juin 1987 qu'il se rendit dans les services de Revenu Canada et s'engagea à fournir, avant le 15 juillet

Canada. He was given all of the information he requested, except information relating to Mr. Sloss, the President of the defunct corporation, which the Crown quite properly refused to divulge.

On September 9, 1987, one year after the assessment date, counsel for the defendant applied to the Tax Court of Canada for an extension of time to file a notice of objection, which should otherwise have been filed by December 6, 1986. The application came before Rip T.C.J. who, on May 30, 1988, granted leave for late filing.

The notice of objection was subsequently filed, the defendant later confirmed the assessment and on May 8, 1989, the plaintiff filed his notice of appeal with the Tax Court of Canada. This notice of appeal was later amended, the plaintiff's reply was likewise amended and the issue finally came for trial before the Tax Court on March 21, 1991.

On the foregoing facts, I cannot conclude, whatever shortcomings might be alleged with respect to the notice of assessment, that they caused any prejudice to the defendant.

Generally speaking, one should eschew an overly formalistic approach to a notice of assessment. The *Income Tax Act* is not a penal statute (although it was so characterized many years ago) and a notice of assessment is neither similar nor analogous to a charge or count on a criminal indictment. The hardened and extremely inflexible rules which apply to criminal proceedings do not and should not apply to a notice of assessment or to the proceedings which flow from it.

It may be assumed that Parliament had a purpose in enacting subsections 152(3) and 152(8). That purpose, in my view, was to ensure that in the process of issuing millions of assessments yearly, many of these involving complex statutory provisions and equally complex calculations, technical accuracy or a peremptory level of disclosure, reference and source

1987, un exposé des mesures témoignant de sa diligence. Le 10 août 1987, l'avocat du défendeur a lui aussi rencontré les représentants de Revenu Canada. On lui fournit tous les renseignements qu'il demandait, à l'exception, parfaitement justifiée, des renseignements concernant M. Sloss, président de la corporation, déjà éteinte à l'époque.

Le 9 septembre 1987, soit un an après la date de la cotisation, l'avocat du défendeur demanda à la Cour canadienne de l'impôt une prolongation du délai prévu pour le dépôt d'un avis d'opposition, qui aurait normalement dû être déposé, au plus tard, le 6 décembre 1986. Cette demande fut portée devant le juge Rip, de la Cour de l'impôt, qui, le 30 mai 1988, accorda au défendeur une prolongation du délai prévu pour le dépôt de l'avis d'opposition.

L'avis d'opposition fut ensuite déposé. Plus tard, le défendeur confirma la cotisation et, le 8 mai 1989, le demandeur déposa un avis d'appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt. Cet avis d'appel fut par la suite modifié, comme fut également modifiée la réponse de la demanderesse, l'affaire finissant par être portée en jugement devant la Cour de l'impôt le 21 mars 1991.

Les faits qui viennent d'être exposés ne me permettent pas de conclure que les défauts qu'on prétend relever dans l'avis de cotisation ont entraîné pour le défendeur un préjudice.

D'une manière générale, il convient d'éviter, en matière d'avis de cotisation, une approche trop formaliste. La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas un texte pénal (bien qu'on le considérait ainsi naguère) et un avis de cotisation n'a rien d'un acte ou d'un chef d'accusation. Les règles très strictes et inflexibles applicables aux procédures pénales ne s'appliquent pas, heureusement, aux avis de cotisation ou aux procédures qui en découlent.

On peut tenir pour acquis que le législateur visait un objectif précis en adoptant les paragraphes 152(3) et 152(8). Selon moi, cet objectif était d'assurer que, dans le cadre des millions de cotisations émises chaque année, dont beaucoup mettant en jeu des dispositions législatives complexes et des calculs, eux aussi, complexes, il ne convenait pas d'imposer à

would not be imposed on the assessor. The notice of assessment is an administrative procedure and reliance on technical rules applicable to other processes to defeat it *ab initio* is not necessarily warranted.

In my opinion, the whole scheme of taxation presumes that a taxpayer will react to an assessment as would any reasonable person. He is not expected to sit back grinning like a Cheshire cat and, three years later, pounce on the seeming illegality or invalidity of the assessment because he has not been sufficiently informed and he has thereby suffered prejudice.

Furthermore, the taxpayer has administrative and more formal processes open to him. In the case before me, the defendant was given notice of an intention to assess, was later assessed and was given every opportunity to have the assessment particularized to his liking. It is noted in that connection that the defendant conceded in the agreed statement of facts that any information he requested of the plaintiff was provided, that he never asked for a determination of the amounts under each of the several statutes mentioned in the assessment and he did not ask for nor was he provided with copies of the corporate assessments or of the certificates filed in Court. Perhaps his situation was not so much that he wanted to know all about the assessment and was afraid to ask, but that he wanted to ask about the assessment and was afraid to know.

Subsection 152(3) of the Act specifically states that a tax liability is not affected by an incorrect or incomplete assessment. Subsection 152(8) further declares that an assessment is deemed to be valid notwithstanding any error, defect or omission therein. It seems to be that such clear provisions in a statute must be given some weight and they cannot be disregarded many months or years following an assessment, simply on a bare allegation by the taxpayer that he was misled, or surprised, or unable to instruct counsel.

celui qui établit la cotisation une parfaite exactitude technique ou des exigences péremptoires de divulgation, de citation et d'indication de source. L'avis de cotisation constitue une procédure administrative et il n'y a pas nécessairement lieu de lui appliquer les exigences techniques applicables aux autres procédures sous peine de nullité absolue.

Je considère que notre système fiscal est fondé sur l'idée que, face à une cotisation, le contribuable va réagir en personne raisonnable. Il n'est pas prévu qu'il se contentera de sourire narquoisement pour, trois ans plus tard, tenter de se prévaloir de la prétendue illégalité ou invalidité de la cotisation au motif qu'elle ne renfermait pas suffisamment de renseignements et lui causait, de ce simple fait, préjudice.

D'ailleurs, le contribuable dispose de recours administratifs ainsi que de voies de recours encore plus formelles. En l'espèce, le défendeur a été informé des sommes qu'on entendait lui réclamer, il a fait l'objet d'une cotisation et a eu toutes les occasions de faire modifier la cotisation en fonction des objections qu'il aurait pu soulever. Notons, à cet égard, que le défendeur a reconnu, dans l'exposé conjoint des faits, que la demanderesse lui a fourni tous les renseignements qu'il lui a demandés, qu'il n'a jamais demandé le détail des sommes qu'on lui réclamait au titre des diverses lois citées dans la cotisation et qu'il n'a ni demandé, ni obtenu, copie des cotisations émises à la corporation ou des certificats déposés en Cour. Peut-être n'est-ce pas tellement qu'il aurait voulu davantage de précisions au sujet de la cotisation, tout en hésitant à les demander, mais, plutôt, qu'il aurait bien voulu poser des questions au sujet de cette cotisation mais qu'il craignait les réponses qu'il pourrait recevoir.

Le paragraphe 152(3) de la Loi précise que le caractère inexact ou incomplet d'une cotisation n'affecte en rien l'obligation fiscale du contribuable. Le paragraphe 152(8) stipule qu'une cotisation est réputée valide malgré l'inexactitude, le vice de forme ou l'omission qu'on pourrait y trouver. J'estime qu'il y a lieu d'accorder de l'importance à une disposition législative aussi nette et qu'on ne peut pas en faire fi des mois ou des années après l'établissement de la cotisation, le contribuable se contentant de prétendre qu'il a été induit en erreur, qu'il a été surpris ou qu'il

In my view, the notice of assessment has the essential ingredients which the statute obviously contemplates. It claims the total amount due in unremitted funds, including interest and taxes, it cites the statutory provision under which the vicarious responsibility of a director is attached, the various statutory sources under which the sums were deducted and not paid out, and the particular notices of assessment sent to the Corporation as well as the dates thereof. This is sufficient to put a taxpayer on notice that a particular amount is claimed. The piece of paper is not called a notice of assessment for nothing.

To those, however, who might harbour a more confrontational attitude and allege that the Crown's clout in issuing an assessment has been exercised irresponsibly and gratuitously, thereby causing prejudice to a taxpayer, it could be suggested that the normal rules of the game in contesting such an assessment do not necessarily apply. A taxpayer, on receiving an incomplete assessment or one where the grounds are not sufficiently particularized, does not face heavy artillery leaving him with only small arms fire with which to respond. The relief, in my respectful view, is not so much by way of inflicting a mortal wound on an impoverished notice of assessment, but rather of imposing on the assessor a burden of proof which he would not otherwise have to bear.

COMMENTS ON THE BURDEN OF PROOF

The scheme of the *Income Tax Act* is consonant with the taxpayer taking the initiative whenever, in accordance with the taxes imposed under the statute, an amount is claimed from a taxpayer. Admittedly, this initiative is mostly in response to a taxpayer's return of income for the year when, after examining it, the Crown will issue a notice of assessment. If there are errors, omissions, or if the assessment is incorrect or incomplete, the taxpayer may respond at the administrative level or he may file a notice of

n'a pas eu la possibilité de donner ses instructions à son avocat en connaissance de cause.

Je considère qu'en l'espèce l'avis de cotisation contient tous les éléments essentiels que, de toute évidence, la Loi envisageait. Il comprend le total des sommes dues au titre des versements non effectués, y compris les intérêts et les pénalités, il cite la disposition législative au titre de laquelle est mise en cause, du fait d'autrui, la responsabilité de l'administrateur, les divers textes de loi au titre desquels avaient été effectuées les retenues à la source qui n'ont pas été réglées et les divers avis de cotisation envoyés à la corporation, avec les dates de ces envois. Cela suffit à faire savoir au contribuable que telle ou telle somme précise lui est réclamée. Si ce document est appelé avis de cotisation, c'est bien pour quelque chose.

Pour ceux, cependant, qui entendraient faire preuve d'une attitude plus batailleuse en faisant valoir que, dans l'établissement de la cotisation, la Couronne a exercé ses pouvoirs de manière irresponsable et arbitraire et causé au contribuable un préjudice, l'on pourrait faire valoir que les règles du jeu normalement applicables ne s'appliquent pas nécessairement à la contestation d'une cotisation en de telles circonstances. En recevant une cotisation incomplète, ou une cotisation dont les motifs ne sont pas exposés de manière suffisamment précise, le contribuable ne se voit pas face à un barrage d'artillerie lourde auquel il ne peut riposter qu'avec des armes de poing. Qu'il me soit permis de dire que la solution ne consiste pas tellement à assener un coup mortel à un avis de cotisation défectueux mais, plutôt, d'imposer à celui qui a établi la cotisation une charge de la preuve qui ne lui incomberait pas normalement.

OBSERVATIONS CONCERNANT LE FARDEAU DE LA PREUVE

Le dispositif mis en place par la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet parfaitement au contribuable de saisir l'initiative lorsque, conformément aux impôts fixés en vertu de la Loi, on lui réclame de l'argent. Reconnaissons que cette initiative jouera surtout en réponse à la déclaration d'impôt du contribuable pour une année donnée, déclaration qui, après examen, fera l'objet d'un avis de cotisation émis par la Couronne. En cas d'erreur ou d'omission, ou si la cotisation est inexacte ou incomplète, le contribuable

objection or he may appeal to the Tax Court of Canada. It is a given that at any of these levels, the assessment may be confirmed, vacated or varied.

As the assessment is based pretty exclusively on a voluntary and not an inquisitorial or audited system of disclosure, with the facts being the knowledge of the taxpayer, it is well-settled that the burden of proof in challenging an assessment rests upon the taxpayer. The Crown must perforce base its assessment on some assumptions and it is up to the taxpayer, who has knowledge of the underlying facts, to rebut these assumptions.

That procedure, however, does not always apply. It was stated in *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 Ex. C.R. 676, and *Kit-Win Holdings (1973) Ltd v The Queen*, [1981] CTC 43 (F.C.T.D.), that where the Crown's pleadings do not contain specific allegations setting forth the essential assumptions that the Minister has relied upon in his reassessments, the onus of proof in a tax case shifts to the Crown.

In *Interprovincial Co-operative Ltd. v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 222, Martin J. of this Court, in dealing with the burden of proof, said at page 229:

Counsel's argument is applicable where there exists some doubt or uncertainty of the basis upon which the taxpayer is sought to be taxed or, in this case, upon which a claimed deduction is disallowed by way of reassessment.

In *Baggs (F.) v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2391 (T.C.C.), Christie A.C.J.T.C., at page 2393 stated:

It is settled that if on an appeal to this Court by a taxpayer the Minister of National Revenue seeks to establish the correctness of his assessment or reassessment on a ground or grounds different from that on which it was based, the burden of proof shifts from the appellant to him. . . .

The same point was repeated by Garon T.C.J. in *Maroist (J.) v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2521 (T.C.C.). And again in *Brewster, N C v The Queen*,

pourra effectuer une démarche administrative, ou déposer un avis d'opposition, ou interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Il est admis qu'à chacun de ces niveaux, la cotisation peut être confirmée, annulée ou modifiée.

Étant donné que la cotisation est fondée presque uniquement sur un système de divulgation volontaire et non sur un système d'enquête ou de vérification, les faits en cause sont connus du contribuable et il est reconnu que, lors de la contestation d'une cotisation, c'est à lui que la preuve incombe. La Couronne fonde nécessairement sa cotisation sur un certain nombre d'hypothèses et c'est au contribuable qui connaît les tenants et aboutissants de la situation de les réfuter.

Mais cette procédure n'est pas toujours applicable. Ainsi que l'ont déclaré les jugements rendus dans les affaires *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676 et *Kit-Win Holdings (1973) Ltd c La Reine*, [1981] CTC 43 (C.F. 1^{re} inst.), lorsque les plaidoiries de la Couronne ne contiennent pas d'allégations précises détaillant les hypothèses essentielles sur lesquelles le ministre a fondé ses nouvelles cotisations, le fardeau de la preuve, en matière fiscale, est transféré à la Couronne.

Dans l'affaire *Interprovincial Co-operative Ltd. c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 222, le juge Martin, de cette Cour, a déclaré, à la page 229, au sujet du fardeau de la preuve:

L'argument de l'avocat s'applique lorsqu'il existe un doute quant au fondement sur lequel on cherche à imposer le revenu du contribuable ou, dans le cas présent, quant aux motifs justifiant le rejet d'une demande de déduction par voie de nouvelles cotisations.

Dans l'affaire *Baggs (F.) c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 2391 (C.C.I.), le juge Christie, juge en chef adjoint de la Cour canadienne de l'impôt, a déclaré, à la page 2393:

Il est bien établi que si, dans le cadre d'un appel interjeté par un contribuable devant cette Cour, le ministre du Revenu national désire justifier sa cotisation ou sa nouvelle cotisation pour un motif différent de celui qu'il avait utilisé à l'origine, le fardeau de la preuve passe alors de l'appellant à l'intimé. . . .

Ce principe est repris, dans l'affaire *Maroist (J.) c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 2521 (C.C.I.), par le juge Garon, de la Cour de l'impôt. Dans l'affaire *Brews-*

[1976] CTC 107 (F.C.T.D.), at page 111, Gibson J. of this Court expressed the doctrine as follows:

Pleading assumptions in the alternate is novel in view of the state of the law. In law the onus is on the taxpayer to destroy some or all of the assumptions. But it is open to the defendant to plead other facts not relied in making the assessments or reassessments, but in that event, the onus is on the Minister of National Revenue to prove such other facts.

Again, in *Hillsdale Shopping Centre Ltd v The Queen*, [1981] CTC 322, at page 328, the Federal Court of Appeal stated:

If a taxpayer, after considering a reassessment made by the Minister, the Minister's reply to the taxpayer's objections, and the Minister's pleadings in the appeal, has not been made aware of the basis upon which he is sought to be taxed, the onus of proving the taxpayer's liability in a proceeding similar to this one would lie upon the Minister.

In my view, the foregoing are instances where no matter the peremptory character of a notice of assessment, no matter what difficult issues it might raise in the eyes of the taxpayer, no matter the onus which as a general rule is imposed on him, courts have nonetheless recognized the need to maintain an even playing field. Courts have done so in recognition of the adversarial mode within which assessor and taxpayer must resolve an issue, on the basis of the normal rules of evidence respecting facts to the knowledge of one party or to the knowledge of the other, and generally on the basis of respect for equity and common sense.

This leads me to observe that while an assessment is deemed to be valid or declared to be so, this does not mean that it cannot be successfully challenged. As I noted when dealing with the shifting burden of proof, circumstances surrounding the making of an assessment may well impose on the Crown the burden of proving that its assessment is correct. This is especially so when an assessment is pursuant to section 227 of the statute.

Depending on the surrounding circumstances, certain facts might evidently be within the knowledge of

ter, N C c La Reine, [1976] CTC 107 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 111, notre collègue le juge Gibson expose la même idée de la façon suivante:

Dans l'état actuel du droit, il n'est pas possible d'alléguer diverses présomptions parmi lesquelles on peut choisir. Il incombe de droit au contribuable de renverser toutes les présomptions ou une partie de ces dernières. Mais la défenderesse peut alléguer d'autres faits nouveaux pour établir ses cotisations ou de nouvelles cotisations et alors il incombe au ministre du Revenu national de prouver ces nouveaux faits.

Encore, dans l'affaire *Hillsdale Shopping Centre Ltd c La Reine*, [1981] CTC 322, à la page 328, la Cour d'appel fédérale a déclaré:

Si un contribuable, après avoir examiné une nouvelle cotisation établie par le ministre, la réponse du ministre à son opposition et les moyens invoqués par le ministre au cours de l'appel, n'a pas été informé de la base sur laquelle on cherche à l'imposer, le fardeau de prouver la responsabilité du contribuable dans une procédure semblable à celle de l'espèce incomberait au ministre.

J'estime que, dans toutes ces affaires, quel que soit par ailleurs le caractère péremptoire de l'avis de cotisation, quelles que soient les difficultés que cet avis pouvait soulever aux yeux du contribuable, quel que soit, aussi, le fardeau incombant à celui-ci en règle générale, les tribunaux ont cependant admis la nécessité d'assurer l'égalité des parties dans l'exercice de leurs droits respectifs. Les tribunaux ont agi ainsi car ils reconnaissent le caractère contradictoire des procédures dans le cadre desquelles le contribuable et celui qui établit la cotisation sont tenus de résoudre les problèmes qui surgissent, en suivant les règles de preuve normalement applicables aux faits dont l'une ou l'autre partie a connaissance et en respectant, de façon générale, les exigences de l'équité et du bon sens.

Cela me porte à noter que le fait qu'une cotisation soit réputée valide, ou qu'on déclare qu'elle l'est, ne veut pas dire qu'on ne puisse pas obtenir gain de cause en s'y opposant. Ainsi que je l'ai relevé en évoquant le renversement du fardeau de la preuve, les circonstances entourant l'établissement d'une cotisation peuvent très bien imposer à la Couronne la charge de prouver que sa cotisation est exacte. Il en est particulièrement ainsi lorsque la cotisation est établie en vertu de l'article 227 de la Loi.

Selon les circonstances entourant l'établissement de la cotisation, certains faits peuvent, il est clair, être

the Crown. A director might not be aware of his corporation's default or any or all of the facts under which vicarious liability might be imposed upon him. Furthermore, subsection 227.1(2) imposes certain conditions under which vicarious liability may attach. The Crown must comply with these conditions and in my view, it is incumbent on the Crown to prove compliance. These are all matters within the Crown's knowledge and the accepted doctrine is that it should bear the burden of proving them.

Firstly, it is obviously open to the Crown to assume that the targeted taxpayer was the Corporation's director at all material times and is otherwise liable under the statute. This leaves it open to the taxpayer to rebut that assumption by establishing that he was not a director, or that he exercised due diligence, or that in any event the right to assess is prescribed.

Secondly, I suggest that the Crown would have the burden of proving that the conditions imposed under subsection 227.1(2) of the Act have been met. In actual terms, the burden on the Crown would necessarily depend on the nature of the case before the Court. I would therefore hesitate to provide more *obiter* on that subject, except to mention that it might be open to a court to allow a section 227.1 assessment appeal on the grounds that on one or more of these statutory conditions, the Crown has not discharged its burden of proof. As an example, I note in the considered reasons for judgment in the Tax Court when the issue first came up for determination, Rip T.C.J. agreed with an *obiter* by Bonner T.C.J. in the *Crossley* case *supra* that when a notice of assessment refers to another document, that other document should be attached to the notice and that it is the Crown's duty to transmit this material to the Court. Rip T.C.J. noted, however, that [at page 2278]:

connus de la Couronne. Un administrateur peut ne pas être au courant du défaut de paiement de la part de sa corporation, ou de certains des faits permettant, du fait d'autrui, d'engager sa propre responsabilité. D'ailleurs, le paragraphe 227.1(2) impose un certain nombre de conditions à l'engagement de sa responsabilité du fait d'autrui. La Couronne est tenue au respect de ces conditions et, à mon avis, c'est à elle qu'il incombe de démontrer qu'elle s'y est effectivement tenue. Autant de questions dont la Couronne va avoir connaissance et, selon les principes établis, c'est à elle qu'il incombe d'en rapporter la preuve.

En premier lieu, il est clair que la Couronne peut partir de l'hypothèse que le contribuable visé était administrateur de la corporation à l'époque des faits et que sa responsabilité peut être engagée aux termes de la Loi. Le contribuable a la possibilité de réfuter cette hypothèse en démontrant qu'il n'était pas administrateur, ou qu'il a fait preuve de la diligence nécessaire, ou que, en tout état de cause, le droit de l'imposer est atteint par la prescription.

En deuxième lieu, je considère que c'est à la Couronne qu'il incomberait de démontrer que les conditions prévues au paragraphe 227.1(2) de la Loi ont été respectées. En fait, la preuve qui incombe à la Couronne va nécessairement dépendre de la nature de l'affaire portée devant la Cour. C'est pourquoi j'hésiterais à me livrer davantage à des réflexions incidentes sur ce point, si ce n'est pour dire qu'un tribunal pourrait décider d'accueillir un appel visant une cotisation fondée sur l'article 227.1, au motif qu'à l'égard d'une ou plusieurs des conditions prévues dans la Loi, la Couronne ne s'est pas acquittée du fardeau de la preuve. Je tire un exemple des motifs réfléchis d'un jugement de la Cour de l'impôt rendu dans une affaire où la question a dû être tranchée pour la première fois. Le juge Rip, de la Cour de l'impôt, reprenant à son compte une réflexion incidente de son collègue le juge Bonner, dans l'affaire *Crossley* (précitée), conclut que, lorsqu'un avis de cotisation se réfère à un autre document, cet autre document devrait être joint à l'avis et qu'il appartient à la Couronne de transmettre de tels documents à la Cour. Le juge Rip a cependant noté que [à la page 2278]:

In the appeal at bar . . . no notice of assessment against Eastern was adduced in evidence or transmitted to this Court. [Underline mine.]

Such a failure might well be considered as fatal to the Crown's case and the taxpayer's appeal allowed. Such would be a matter of evidence which a trier of facts would be called upon to determine, depending on the circumstances in any particular case.

I should simply conclude that in the presence of an incomplete or erroneous or defective notice of assessment, a taxpayer in the case before me is neither prejudiced nor estopped from challenging it.

CONCLUSION

I have gone to some length in referring to any number of judgments in which the validity of an assessment has been challenged. Many of them deal specifically with a section 227.1 assessment, witness the number of cases in the Tax Court of Canada which have substantially followed the reasoning of Rip T.C.J. in the *Leung* case *supra*. It is with great respect, therefore, that I find myself in disagreement with that line of cases.

First of all, I find more persuasive, and more in keeping with the nature of a notice of assessment, the reasoning of the Federal Court of Appeal in the *Optical Recording; Riendeau; Stephens and Hillsdale Shopping Centre* cases to which I have already referred. This leads me to conclude that in the absence of any statutory condition as to the form or content of a notice of assessment, and in the light of subsections 152(3) and 152(8) of the statute, the notice of assessment issued to the defendant is valid.

Secondly, I find the clear and succinct comments of Rip T.C.J. in the *Roll* case *supra* particularly appropriate to a more realistic view of a notice of assessment. They bear repeating here [at page 2064]:

The notice of assessment states the appellant has been assessed under the *Income Tax Act*. The appellant knew, from reading the notice, the statute under which he has been assessed. If the amount assessed included a liability under another statute, the

Dans l'appel qui nous occupe, aucun avis de cotisation établi à l'encontre d'Eastern n'a été non plus présenté en preuve ni adressé à la Cour. [Non souligné dans l'original.]

Tout manquement à ce principe pourrait très bien faire échec à la thèse présentée par la Couronne et porter la Cour à faire droit à l'appel du contribuable. Tout cela dépendra de la preuve sur laquelle le juge des faits sera appelé à se prononcer en fonction des circonstances de l'affaire.

Il y a seulement lieu de conclure que, si tant est que l'avis d'appel soit, en l'espèce, incomplet, inexact ou défectueux, le contribuable en cause n'a subi aucun préjudice de ce fait alors qu'il conserve la possibilité d'y faire opposition.

CONCLUSION

Je me suis livré à un examen assez poussé de décisions rendues dans des affaires où était mise en cause la validité d'une cotisation. Beaucoup d'entre elles portent précisément sur une cotisation établie en vertu de l'article 227.1, et bon nombre de ces décisions de la Cour canadienne de l'impôt ont repris pour l'essentiel le raisonnement suivi par le juge Rip, de cette même Cour, dans l'affaire *Leung* (précitée). C'est donc en toute déférence que je me retrouve en désaccord avec cette série de jugements.

En premier lieu, je trouve plus convaincant, et plus conforme aussi à la nature même d'un avis de cotisation, le raisonnement suivi par la Cour d'appel fédérale dans les affaires *Optical Recording; Riendeau; Stephens et Hillsdale Shopping Centre* que j'ai déjà citées. Cela me porte à conclure, en l'absence de conditions légales relatives à la forme ou au contenu des avis de cotisation, et à la lumière des paragraphes 152(3) et 152(8) de la Loi, à la validité de l'avis de cotisation envoyé au défendeur.

En deuxième lieu, je trouve que les commentaires explicites et concis du juge Rip, de la Cour de l'impôt, dans l'affaire *Roll* (précitée) conviennent particulièrement à une manière plus réaliste d'envisager l'avis d'appel. Ces commentaires méritent d'être repris ici [à la page 2064]:

Dans l'avis de cotisation, on signale que la cotisation à l'égard de l'appellant a été établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En prenant connaissance de l'avis, l'appelant savait en vertu de quelle loi sa cotisation avait été établie. Si le montant

amount assessed is in error and the court would allow the appeal and vary the assessment reducing the quantum to the extent of the amount included under the other statute. It is under the provisions of the *Income Tax Act* only that the appellant is to challenge the assessment; he is not prejudiced in preparing his case that a quantum of the assessment is wrong.

Such is the case before me. If it should be found that the amounts claimed under other statutes than the *Income Tax Act* cannot properly be the subject of a section 227 assessment, an opinion which Rip T.C.J. seems to have adopted in the above comments and with which I do not necessarily agree, it is open to a court to reduce them and vary the assessment accordingly.

In this respect, some argument was advanced by the parties before me as to whether or not there was clear enabling legislation to delegate the collection and assessment of such amounts to the plaintiff Crown. This is an issue which goes beyond my terms of reference under a Rule 474 procedure, and I should hesitate to express a definitive opinion on it. It could be said that a delegated authority to oblige a taxpayer to deduct and remit provides a concomitant authority to assess and collect, but I will say no more on that point.

Thirdly, I am of the opinion that in certain circumstances, as in a section 227.1 assessment, the issue is not so much one of the validity of the assessment, but one of evidence before a court where, as I have already indicated, the burden would rest upon the Crown to prove its case. The extent of that burden would of course depend on the facts and on the pleadings before the court, and one would be loath to define it in scenario form.

This disposes of question one.

With respect to question two, which is an adjunct to the issue raised in question one, I would respectfully disagree with the *obiter* expressed in the *Crossley* case and which Rip T.C.J. seemingly

fixé comprenait une somme à payer en vertu d'une autre loi, le montant fixé serait erroné et la Cour admettrait l'appel et modifierait la cotisation en la réduisant jusqu'à concurrence du montant visé par l'autre loi. L'appelant ne peut contester la cotisation qu'en vertu des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; le fait que le montant de la cotisation soit incorrect ne lui porte pas préjudice dans la préparation de sa cause.

C'est bien de cela qu'il s'agit en l'espèce. S'il s'avérait que les sommes réclamées au titre de lois autre que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne pouvaient pas faire l'objet d'une cotisation fondée sur l'article 227, conclusion à laquelle, dans le passage reproduit ci-dessus, semble se ranger le juge Rip de la Cour de l'impôt, mais avec laquelle je ne suis pas nécessairement d'accord, il sera loisible à la Cour de diminuer les sommes fixées et de modifier la cotisation en conséquence.

Sur ce point, les parties ont débattu la question de savoir s'il existait un texte d'habilitation non ambigu permettant de déléguer le recouvrement et la cotisation de ces sommes à la Couronne demanderesse. Il s'agit là d'une question qui déborde la tâche qui m'incombe dans le cadre d'une procédure fondée sur la Règle 474 et j'ai scrupule à exprimer, sur ce point, une opinion tranchée. L'on pourrait dire qu'une délégation de pouvoir qui permet d'obliger un contribuable à effectuer des retenues à la source, et à en reverser le produit, entraîne par là même le pouvoir d'établir des cotisations et d'effectuer le recouvrement, mais je n'en dirai pas plus sur ce point.

En troisième lieu, j'estime que dans certaines circonstances, et c'est le cas des cotisations établies en fonction du paragraphe 227.1, ce qui est en cause ce n'est pas tellement la validité de la cotisation, car il s'agit, plutôt, d'une question touchant à la preuve, qui, comme je l'ai déjà relevé, incombe à la Couronne. L'étendue de la preuve incombant à la Couronne va, bien sûr, dépendre des faits de la cause et des plaidoiries produites devant la Cour, et on ne voudrait pas définir à l'avance la manière dont ce genre d'affaire se déroulera.

Cela règle donc la première question.

En ce qui concerne la deuxième question, complètement du problème soulevé par la première question, je dois, en toute déférence, aller à l'encontre des remarques incidentes formulées dans le cadre de l'affaire.

endorsed in *Leung*. In my opinion, the provision of copies of the corporate assessments in the notice issued to the defendant is not a condition to its validity. It is, as I have mentioned earlier, a matter of evidence. I should therefore give a negative answer to question two.

Finally, with respect to question three, I should conclude that the cases of *Canada v. B. M. Enterprises* and *Doyle v. M.N.R.* are pretty determinative. Furthermore, I see no reason to distinguish the authority under a section 227 assessment from any other kind of assessment under the Act. Question three should therefore be answered in the affirmative.

As will be evident on reading these reasons, the case before me raises issues which cannot easily be determined under the terms of reference submitted to me and does not dispose of the entire action. The ultimate liability of the defendant remains at issue. Subject to an appeal and subject to any other disposition by the parties themselves, the action should proceed to trial.

As agreed by the parties, costs are awarded to the defendant.

faire *Crossley*, où le juge Rip, de la Cour de l'impôt, semble souscrire au raisonnement suivi dans l'affaire *Leung*. J'estime, pour ma part, que le fait que l'avis délivré au défendeur n'ait pas été accompagné de copies des cotisations de la corporation, n'affecte en rien sa validité. Il s'agit, je le répète, d'une question qui touche à la preuve. Je dois donc répondre négativement à la deuxième question.

Enfin, en ce qui concerne la troisième question, j'estime qu'il y a lieu de conclure que les décisions rendues dans les affaires *Canada c. B. M. Enterprises* et *Doyle c. M.R.N.* sont assez concluantes. Je ne vois d'ailleurs aucune raison d'opérer une distinction entre le pouvoir d'établir une cotisation en vertu de l'article 227 et celui d'établir toute autre cotisation prévue dans la Loi. Il y a donc lieu de répondre affirmativement à la troisième question.

On constatera, à la lecture de ces motifs, que cette affaire soulève des interrogations auxquelles il n'est pas facile de répondre dans le cadre des questions qu'il m'est demandé de trancher et où il ne m'est pas demandé de statuer sur l'ensemble de la cause. Reste ainsi en suspens la question, en dernière analyse, de la responsabilité du défendeur. Sous réserve d'un appel éventuel ou d'un règlement qui pourrait être décidé par les parties, il y aura lieu d'aller en procès.

Ainsi qu'il en a été convenu par les parties, le défendeur aura droit aux dépens.