

BETWEEN:

JOSEPH BAPTISTE WILFRID JOLI- }
 COEUR } APPELLANT;

1960
 Mar. 24
 Nov. 8

AND

THE MINISTER OF NATIONAL }
 REVENUE } RESPONDENT.

Revenue—Income—Income tax—Profit from sale of timber cutting rights—Capital gain or income—Meaning of “with all due despatch”—Effect of lack of notification within 180 days after service of Notice of Objection—The Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 3, 4, 46, 58(3), 59(1), 61, 92(1), 105(2) and 139(1)(e).

The appellant carried on general insurance business and that of a lumber merchant. In the latter business in addition to buying logs, sawing them into lumber and selling the lumber wholesale, he also bought timber lots which he re-sold after reserving the cutting rights thereon. In the years 1950, 1951, 1952 and 1953 he sold five of his cutting rights at a profit. On August 14, 1956 the Minister re-assessed for the taxation years 1950 to 1954 inclusive and added to the appellant's declared income the profits made on the sale of the five cutting rights. The taxpayer's appeal from the assessment to the Income Tax Appeal Board was allowed in part but the Board affirmed the addition of the profits made on the sale of the cutting rights. On an appeal from the decision to this Court the taxpayer contended that the profit made on the sales in question represented the liquidation of capital assets held for investment and for the support of his children. Two questions of law were also submitted to the Court: 1. Whether the Minister had acted with “all due despatch” in notifying the taxpayer of his reconsideration of the assessment for the taxation years in question. 2. Whether lack of such notification within a delay of 180 days pursuant to s. 59(1) carries with it the nullity of the assessments.

Held: That after the time the appellant submitted he had decided to discontinue his business and liquidate his assets, he continued his lumber business and sold the five cutting rights in question from which it was to be concluded that the profits arising from their sale resulted from

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE

- commercial transactions within the meaning of sections 4, 5 and 139(1)(e) of the *Income Tax Act* and were properly added to the appellant's declared income.
2. That the re-assessments of the appellant's income were all made within the period of time during which the Minister was lawfully allowed to do so and the appellant received due notice of the re-assessments.
 3. That the meaning to be assigned to the words "with all due despatch" in s. 46 of the Act is that the Minister may exercise his power of assessment during a specified period, formerly six, now four years, from the date of the original assessment.
 4. That the fact that the Minister did not serve on the taxpayer within the time limit of 180 days after receipt of the Notice of Objection, notice that the assessments had been reconsidered, has no effect on the validity or non-validity of the assessments.
 5. That the words "with all due despatch" in ss. 46(1), 58(3) and 105(2) of the Act have the same meaning as "with all due diligence" or "within a reasonable time" and are to be interpreted as giving a discretion, justified by circumstances and reasons, to the person whose duty it is to act. They are not to be interpreted as meaning a fixed period of time but purport a discretion of the Minister to be exercised for the good administration of the Act, with reason, justice and legal principles.

APPEAL from a decision of the Income Tax Appeal Board.

The appeal was heard by the Honourable Mr. Justice Fournier at Montreal.

Philip Vineberg, Q.C. for appellant.

Paul Boivin, Q.C. and *Roger Tassé* for respondent.

FOURNIER J. now (November 8, 1960) delivered the following judgment:

Dans cette affaire il s'agit d'un appel de la décision de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu du 16 février 1959 relative au calcul du revenu et de la cotisation de l'impôt sur le revenu de l'appelant pour les années d'imposition 1950, 1951, 1952, 1953 et 1954. Le jugement maintient en partie la cotisation de l'intimé et défère le tout au Ministre du Revenu national pour qu'il émette une cotisation révisée.

La partie de l'appel qui a été maintenue concerne une somme de \$9,252.37 qui fut ajoutée par l'intimé au revenu net déclaré de l'appelant pour l'année 1952, mais que la Commission a considérée comme montant des économies de l'épouse, et non pas comme revenu imposable du contribuable, dans la cotisation de son revenu pour cette année.

Cette partie de la décision de la Commission n'est pas l'objet du présent appel devant cette Cour et l'intimé n'a pas logé de contre-appel à ce sujet.

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

La cause du litige provient surtout du fait que l'intimé a ajouté au revenu de l'appelant, pour fins d'impôt, les bénéfices qu'il avait réalisés par suite de la vente de certains droits de coupe de bois et de bois. Pour les années d'imposition dont il est question, l'appelant a déclaré son revenu net tel que ci-après et c'est à ce revenu que l'intimé a ajouté les profits mentionnés *supra* en établissant le revenu imposable du contribuable.

<u>Année</u>	<u>Revenu net déclaré</u>	<u>Revenu établi par l'intimé</u>
1950	\$ 9,658.93	\$66,095.78
1951	3,356.21	27,419.61
1952	5,729.51	24,136.30
1953	8,200.45	15,938.50
1954	4,555.10	11,468.22

Le 14 août 1956, le Ministre donna avis à l'appelant d'une cotisation révisée pour ces années. Le 5 septembre, l'appelant fit signifier à l'intimé un avis d'opposition à la cotisation avec raisons à l'appui. Le 17 juin 1957, le Ministre émit une nouvelle cotisation confirmant la première, après avoir fait certaines déductions pour des intérêts payés sur des emprunts de banques, et en donna avis au contribuable. Celui-ci en appela à la Commission, qui maintint l'appel en partie; de cette décision il y a appel à cette Cour.

En somme, il s'agit de déterminer, en se basant sur la preuve offerte, si les profits provenant de la vente de cinq droits de coupe de bois sont de la nature d'un revenu capital ou s'ils découlent de transactions commerciales au sens des dispositions des articles 4, 5 et 139(1)(e) de la Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148. Dans le premier cas, le revenu n'est pas imposable; dans le second, il est soumis aux dispositions ayant trait à l'imposition d'impôt.

Les articles 3, 4 et 139(1)(e) de la loi édictent:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année de toutes provenances à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 ———
 Fournier J.
 ———

(a) d'entreprises,

4. Sous réserve des autres dispositions de la présente Partie, le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une entreprise ou de biens est le bénéfice en découlant pour l'année.

139(1) Dans la présente loi

(e) «entreprise» comprend une profession, un métier, un commerce, une fabrication ou une activité de quelque genre que ce soit et comprend une initiative ou affaire d'un caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ou emploi.

Le législateur, dans ces dispositions de la loi établissant les règles générales qui doivent être applicables au calcul de l'impôt, emploie des termes couvrant presque toutes les activités humaines dont le but est de réaliser des bénéfices. Toutefois, il n'exprime pas l'intention de taxer les profits provenant de la vente de placements ou d'actifs d'une nature capitale, sauf exceptions ou à moins que ces transactions ne revêtent les caractères d'une entreprise, affaire ou initiative commerciale. La difficulté est de déterminer, dans chaque cause, si tous les actes et agissements du contribuable, ainsi que les faits et circonstances entourant la ou les transactions, indiquent qu'elles avaient les empreintes d'une entreprise, affaire ou initiative commerciale.

Voyons, en résumé, la preuve. L'appelant a demeuré à St-Évariste, Co. Frontenac, de 1919 à 1952. Vers 1924, il a ouvert un bureau d'assurances générales (vie, feu, accident, dommage), représentant en particulier la compagnie Mutual Life Insurance of Canada. Il continua ce genre d'affaires à St-Évariste jusqu'en 1949, alors qu'il vendit son bureau et son commerce. Outre ses affaires d'assurance, en 1934 il entreprit d'acheter des coupes de bois d'une compagnie possédant des limites à bois. Pendant la saison d'hiver, il faisait faire la coupe du bois. Une fois coupé, il faisait transporter ce bois au moulin et le faisait scier, puis le vendait en gros. Durant les premières années, il opérait seul, mais de 1936 à 1946 il exploitait ce commerce avec un associé et tous deux se partageaient les profits de l'entreprise. Après 1946, tout en continuant la vente en gros du bois, il se mit, pour ces fins, à acheter des cultivateurs du bois qu'il faisait préparer pour le marché. A ce stage, je crois qu'il est logique de dire qu'il exerçait son commerce de bois par l'achat de droits de coupe de bois, qu'il exploitait lui-même ou avec

des associés, et que de plus il achetait des cultivateurs du bois qu'il faisait préparer pour le marché et qu'il vendait ensuite en gros.

1960
JOLICOEUR
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
Fournier J.

Pendant cette même période et par la suite, il fit l'acquisition d'un certain nombre d'immeubles. Ces transactions consistaient surtout en l'achat de lots à bois et de droits de coupe de bois. Dans presque tous ces derniers cas, il vendait le fonds de terre et se réservait les droits de coupe. L'appelant explique sa manière de procéder en disant que c'était un placement qu'il faisait en prévision des besoins futurs de sa famille et en vue d'utiliser lui-même ces droits de coupe s'il en avait besoin. Je crois qu'il est possible de conclure que, s'il avait été préférable pour l'appelant d'utiliser ce bois pour son commerce de bois de construction, plutôt que d'acheter des droits de coupe de compagnies ou d'acheter du bois des cultivateurs, il aurait opté pour la première alternative.

L'appelant a parlé de raisons de famille. Il avait des fils qu'il espérait pouvoir intéresser à son commerce d'assurances et à ses autres activités commerciales; les fils décidèrent d'aller s'établir dans d'autres régions. Il dit que c'est alors (vers 1948) qu'il prit la décision de vendre son commerce d'assurance ainsi que son actif et d'aller demeurer à Montréal. Toutefois, même après ces événements il a continué à vendre de l'assurance, à opérer un commerce de bois et à acheter, échanger et vendre des propriétés.

Tout le présent débat repose sur l'achat et la vente de cinq droits de coupe de bois. Les profits doivent-ils être considérés comme revenus imposables ou gains de capital? C'est là le problème à résoudre. Les ventes ont été faites en 1950, 1951, 1952 et 1953. Les profits provenant de ces ventes sont indiqués aux documents qui sont annexés aux déclarations du revenu net de l'appelant pour ces années, mais il a considéré ces bénéfices comme profit de capital. En se basant sur les déclarations de l'appelant, l'intimé a reconstitué l'avoir du contribuable et a considéré le profit des ventes comme revenu imposable. Le résumé des transactions suit.

Le 22 octobre 1936, à une vente annoncée par le shérif, l'appelant fit l'acquisition des lots à bois n^{os} 156 et 157 de la Paroisse St-Samuel de Gayhurst pour \$1,010 et le 6 octobre 1942 il acheta le lot 7 du 8^e rang du canton de Shenley-Sud

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 —
 Fournier J.
 —

pour \$1,000. La vente du 18 octobre 1950 des droits de coupe sur ces lots a été effectuée pour la somme de \$59,875, dont \$30,000 payable avant le 1^{er} juin 1951 et la balance, soit \$29,875, avant le 1^{er} décembre de la même année.

Le 6 octobre 1943, il avait acheté les lots 36 et 38 du rang 11 du canton de Shenley. Le 10 juillet 1944, il avait vendu le fonds de terre pour la somme de \$3,000, se réservant le bois qui croît ou qui croîtra sur les dits lots pendant 30 ans. La vente de la coupe de bois sur le lot 36 fut effectuée en 1951 pour la somme de \$25,000 et celle sur le lot 38 en 1952 pour la somme de \$16,500.

La quatrième vente est celle des droits de coupe de bois sur le lot 564 et partie du lot 563. L'appelant avait acheté ces lots en 1951. Il en avait vendu le fonds de terre le 30 octobre 1952 pour \$13,000 et les droits de coupe le 20 novembre 1952 pour \$1,500. Il avait acheté cette propriété et les droits de coupe pour \$10,000 peu de temps auparavant.

L'appelant avait acquis les droits de coupe sur les lots 28 et 29 du rang 13 de St-Évariste pour une somme de \$100. En 1953, il fit la vente de ces droits pour une somme de \$3,000.

Bien que la preuve documentaire au dossier ne soit pas complète en ce qui regarde ces transactions, il y a au dossier une lettre indiquant que l'appelant ne conteste ni les transactions relatives aux droits de coupe de bois ni les montants mentionnés à la cédule annexée à ladite lettre. D'ailleurs c'est à l'appelant qu'incombait le fardeau de démolir les faits prouvés et d'établir que les dispositions de la loi sur lesquelles l'intimé avait basé sa cotisation n'étaient pas applicables au litige. Il a failli à la tâche, à mon avis, quant aux faits relatifs aux points précités.

Il est évident que l'appelant, même après avoir décidé de liquider ce qu'il désigne comme ses placements, a continué à vendre de l'assurance et du bois de construction et à acheter et vendre des immeubles. Il se réservait invariablement le droit de coupe du bois. Il avait donc le droit de couper et scier ce bois et de le vendre; s'il ne l'a pas vendu, il est raisonnable de croire qu'il attendait l'occasion pour ce faire ou pour en disposer autrement. Là se trouvait deux alternatives d'en retirer des revenus. Le fait qu'il a prétendu avoir voulu les garder pour assurer l'avenir de ses enfants ne m'a pas impressionné, étant donné toutes ses activités

commerciales au cours de sa carrière d'homme d'affaires. Du reste, un exemple, que je veux citer, illustre bien sa méthode d'opération. A la pièce R-2 (vente de coupe sur les lots 156-157 du cadastre officiel de la Paroisse St-Samuel de Gayhurst) se trouve la clause suivante:

La coupe de bois ci-dessus vendue ainsi que le bois coupé demeurera la propriété du vendeur jusqu'à paiement complet des paiements dus et le vendeur aura droit d'étamper à son nom le bois coupé en quelque endroit qu'il soit, même après le sciage et l'empilage, jusqu'à parfait paiement.

L'appelant a prétendu qu'il ne faisait pas le commerce de coupes de bois, mais la clause qui précède me porte à croire le contraire. Depuis de nombreuses années, son commerce de bois consistait en l'achat de droits de coupe de bois ou en l'achat de bois des cultivateurs; à le faire scier, préparer pour le marché et à le vendre en gros. La vente du 18 octobre 1950 me semble une méthode améliorée, et probablement plus lucrative, d'exercer son commerce. Le contrat indique clairement que le contribuable a vendu du bois ayant été coupé, ouvré et préparé. Une telle transaction est certainement de nature commerciale ou d'inspiration spéculative.

M. le juge Locke, parlant pour la Cour, dans la cause de *Sutton Lumber & Trading Co. Ltd.* et *Minister of National Revenue*¹, exprime l'avis ci-après relaté:

The question as to whether or not the present appellant was engaged in the business of buying timber limits or acquiring timber leases with a view to dealing in them for the purpose of profit is a question of fact which must be determined upon the evidence. . . .

Comme il y a rarement deux causes dont les faits sont identiques, il est admis que chaque cas doit être décidé au regard des faits qui lui sont propres. Ici il s'agit d'un contribuable qui a passé sa vie d'adulte à transiger des affaires d'une nature commerciale. S'il vendait des assurances, il réalisait un profit sous forme de commission. S'il achetait des droits de coupe, il en retirait des revenus sous forme de bénéfices provenant du sciage, de la préparation et de la vente du bois. Lorsqu'il achetait des terres sur lesquelles il y avait du bois, il vendait le fonds de terre, se réservait le droit de coupe, puis, pendant une certaine période, vendait non seulement le droit de coupe mais aussi le bois debout, dont il gardait la propriété jusqu'au paiement, même si le bois avait été coupé, scié et empilé, et cela après l'avoir

¹[1953] C.T.C. 237, 253.

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

étampé à son nom. Il suivait, je n'en ai pas de doute, la même procédure que celle adoptée par les compagnies qui dans le passé lui avait vendu des droits de coupe.

Dans la cause *C. W. Logging Co. Ltd. et Minister of National Revenue*¹ qui m'a été citée, le juge Ritchie a décidé:

That the 1950 sale of the cutting rights to the merchantable timber was a sale of the residue of the mature timber crop and was made in the course of carrying on a business of dealing with timber either by logging operations conducted by the appellant itself or by the sale of stumpage.

Dans la présente instance, l'appelant possédait des coupes de bois. Il pouvait lui-même les exploiter et vendre le bois; il a préféré vendre et le droit de coupe et le bois. Il exerçait une entreprise où il pouvait acheter et vendre du bois ou acheter des permis de coupe et vendre et ces droits et le bois se trouvant sur les terrains.

Le Président de cette Cour, en commentant sur l'expression «une initiative ou affaire d'un caractère commercial» qui forme partie de la définition du mot «entreprise» contenu dans les articles 3 et 4 de la loi, fait les remarques suivantes:

The intention to sell the purchased property at a profit is not itself a test of whether the profit is subject to tax, for the intention to make a profit may be just as much the purpose of an investment transaction as of a trading one. The considerations prompting the transaction may be of such a business nature as to invest it with the character of an adventure in the nature of trade even without any intention of making a profit on the sale of the purchased commodity. Voir *Minister of National Revenue et Taylor* [1956] C.T.C. 189, 190.

Plusieurs faits qui ont été établis par la preuve testimoniale et documentaire ainsi que par les propres déclarations de l'appelant viennent en contradiction avec la position prise dans son appel, lequel, en somme, est basé sur le fait qu'il avait décidé de discontinuer ses activités commerciales, de liquider ses biens et d'aller demeurer à Montréal. Il est bien difficile de concilier ces faits avec les actes qu'il a posés par la suite. Il a continué à vendre de l'assurance et à exploiter un commerce de bois. Il a continué à acheter et vendre des immeubles. En 1950, il a acheté un terrain; il dispose du fonds de terre mais se réserve le droit de couper le bois. En 1952, il vend ce permis de coupe de

¹[1956] C.T.C. 16.

bois. Voici un cas où il est impossible de dire qu'il a acheté ce permis de coupe pour satisfaire à l'avenir de ses enfants, mais d'où l'on peut déduire qu'il continuait à vendre du bois.

S'il n'y avait pas eu entente entre les parties au début du procès à l'effet que les procureurs produiraient chacun un mémoire écrit sur une question de droit au sujet d'un point de procédure, je déciderais, pour les raisons susmentionnées, que l'appel doit être rejeté. Les factums produits au dossier étant en anglais, je me propose de traiter dans cette langue la question qui m'a été soumise.

Two questions of law are submitted to the Court. The first is whether the Minister had acted with "all due dispatch" in notifying the taxpayer of his reconsideration of the assessment for the taxation years under review, pursuant to s. 58 (3) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (identical in wording with s. 53 of the *1948 Income Tax Act*). The second is whether a lack of such notification within a delay of 180 days pursuant to s. 59 (1) carries with it the nullity of the assessments.

The taxation years involved are 1950, 1951, 1952, 1953 and 1954. The original assessment for 1950 was dated May 29, 1951. The taxpayer was re-assessed on August 14, 1956. The notice of objection was submitted on September 5, 1956. The Minister's notice in reply was dated June 17, 1957. For the following years, the dates of the original assessments, re-assessments, notices of objection and notifications in reply are as follows:

<u>Taxation</u> <u>years</u>	<u>D a t e s</u>			
	<u>Assessment</u>	<u>Re-assessment</u>	<u>Objection</u>	<u>Notice of reply</u>
1951..	May 15, 1952	Aug. 14, 1956	Sept. 5, 1956	June 17, 1957
1952..	June 3, 1953	" " "	" " "	" " "
1953..	June 4, 1954	" " "	" " "	" " "
1954..	" 17, 1955	" " "	" " "	" " "

In 1956, the Minister re-assessed the appellant under the provisions of s. 42 of the *1948 Income Tax Act* for the taxation years involved.

Up to January 1, 1957 there was a 6-year statute limitation on re-assessments under s. 46 of the *Income Tax Act*. Effective January 1, 1957 the limitation was reduced to four years.

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 ———
 Fournier J.
 ———

The re-assessments were made within six years from the day of the original assessments in each case, as provided for in s. 42 of the 1948 Act and in s. 46 of the *Income Tax Act*. The notifications were made 285 days after the appellant's notice of objection, pursuant to s. 53 of the 1948 *Income Tax Act* and s. 58 of the *Income Tax Act*.

The appellant contends that all the assessments, and not just the 1950 one, became invalid because of the failure of the Minister to act "with all due diligence as required by law". On the other hand, the respondent submits that the statutory delay set forth in s. 46(4) and 59(1) of the *Income Tax Act* does not apply to s. 58(3) and that the assessments did not become invalid pursuant to the fact that the Minister notified the taxpayer after 180 days from the receipt of the notice of objection.

The provisions of the Act which give power to the Minister to assess the taxpayer's income are found in ss. 46, 58 and 92 of the *Income Tax Act*. They read:

46. (1) The Minister shall, with all due despatch, examine each return of income and assess the tax for the taxation year and the interest and penalties, if any, payable.

(4) The Minister may at any time assess tax, interest or penalties and may

- (a) at any time, if the taxpayer or person filing the return has made any misrepresentation or committed any fraud in filing the return or supplying information under this Act, and
- (b) within 4 years from the day of an original assessment in any other case,

re-assess or make additional assessments.

58. (3) Upon receipt of the notice of objection, the Minister shall with all due despatch reconsider the assessment and vacate, confirm or vary the assessment or re-assess and he shall thereupon notify the taxpayer of his action by registered mail.

92 (1) The Board may dispose of an appeal by

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

So the Statute clearly expresses that the Minister is allowed to assess and re-assess the taxpayer's income within six years from the date of an original assessment and at any time in case of misrepresentation or fraud. Since January 1, 1957, the time is limited to four years. Thus, notwithstanding any previous assessment, he may re-assess as often as he thinks it necessary within the time limit fixed by s. 46(4).

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

In *Minister of National Revenue and British and American Motors Toronto Ltd.*¹ Cameron J. states:

. . . The provisions of s. 42(4), now 46(4), of the Income Tax Act, empowering the Minister to re-assess or make additional assessments in certain cases within a period of six years from the day of the original assessment would indicate that a previous assessment is not in all cases final and conclusive, but may be reconsidered in the light of subsequent evidence.

As regards the taxation years herein discussed, the re-assessments of the appellant's income were all made within the period of time during which the Minister was lawfully allowed to do so, to wit August 14, 1956. It appears that the appellant received due notice of the re-assessments. I do not believe it necessary to deal with these re-assessments otherwise than to say that on the above-mentioned date the re-assessments were to be considered as having been determined according to the provisions of the Statute. The rule laid down in the case of *Johnston and Minister of National Revenue*², which puts the onus of proof that the assessment is erroneous on the taxpayer, is certainly applicable to assessments objected to by the taxpayer because s. 58(1) says that the notice of objection must set out the reasons for the objection and all relevant facts. Here is what Kellock J. states in his remarks at page 492:

As I read the provisions of the statute commencing with s. 58, a person who objects to an assessment is obliged to place before the Minister on his appeal the evidence and the reasons which support his objection. It is for him to substantiate the objection. If he does not do so he would, in my opinion, fail in his appeal. That is not to say, of course, that if he places before the Minister facts which entitle him to succeed, the Minister may arbitrarily dismiss the appeal.

¹[1953] Ex. C.R. 153.

²[1948] S.C.R. 486.

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

The above test is to be applied when the taxpayer, dissatisfied with the assessment, has objected to it and appealed from the Minister's decision. But before reaching that point, the Statute makes the following statement at s. 46(7).

(7) An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a re-assessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto.

So before an objection has been notified or an appeal from the assessment is taken the assessment is deemed to be valid and binding. At that stage, no error, defect or omission can affect its validity.

When dissatisfied with the assessment, the taxpayer may serve by registered mail a notice of objection to the Deputy Minister of National Revenue for taxation at Ottawa. This is followed by s. 58(3) which deals in essence with the reconsideration of the assessment with all due despatch.

58. (3) Upon receipt of the notice of objection, the Minister shall with all due despatch reconsider the assessment and vacate, confirm or vary the assessment or re-assess and he shall thereupon notify the taxpayer of his action by registered mail.

Tax liability under the Act is determined by an assessment or a re-assessment which is equivalent of an assessment. The original assessment and others are made pursuant to the powers conferred under s. 46. The Minister may, at any time within the time limit, determine the assessments. After reconsideration of an assessment or re-assessment objected to by the taxpayer, other re-assessments may be made under s. 58(3). After an appeal is made by the taxpayer and allowed by the Tax Appeal Board or the Courts, the Minister shall re-assess under s. 92(1) of the *Income Tax Act*.

It is noticeable that in s. 46 the Act enacts that the Minister shall, with all due dispatch, assess the tax for the year, but qualifies the terms by adding a time limit for doing so. Thus the meaning to be assigned to the words "with all due dispatch" in that section is that the Minister may exercise his power of assessment during a specified period, to wit, six years formerly or four years now.

Under s. 59, which deals with appeals to the Income Tax Appeal Board from assessments objected to by the taxpayer, it is provided that the latter may appeal either "after the Minister has confirmed the assessment or re-assessed, or after 180 days have elapsed after service of the notice of objection and the Minister has not notified the taxpayer that he has vacated or confirmed the assessment or re-assessed." It is clearly stated that the taxpayer may appeal whether the Minister has notified or not the taxpayer that the assessment is confirmed, modified or vacated. The delay to institute the appeal is 90 days from the day notice has been given under s. 58. These sections empower the Minister to assess and re-assess and give the taxpayer the right to appeal from the assessment and the re-assessments. In the first case, the duty of the Minister is to assess the tax "with all due dispatch"; in the second, the taxpayer's right of appeal is limited by a specified period of time.

Section 59 of the Act does not provide that the Minister must notify the taxpayer within 180 days of the serving of a notice of objection. In my view it is in no way related to the provision of s. 58 that the Minister shall with all due dispatch reconsider the assessment upon receipt of the taxpayer's notice of objection. All it says is that the taxpayer has a right of appeal, but that right is limited to a certain period of time. If the Minister has confirmed the assessment or re-assessed, the appeal must be instituted within 90 days from the day such action was notified to the taxpayer. Even if the taxpayer has not been served with a notice, he still has the right to appeal from the assessment during a period of 90 days after 180 days have elapsed after the service of his notice of objection.

The appellant's contention that all the assessments involved are invalid is solely based on the fact that the words "with all due dispatch" in s. 58 impose on the Minister the duty of reconsidering the assessments and of giving notice of his action to the taxpayer within a period of 180 days from the service of the taxpayer's notice of objection. It seems that the appellant's argument on this point is that the time limit found in ss. 46(4) and 59(1)(b)

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 —
 Fournier J.
 —

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 —
 Fournier J.
 —

should be applied when interpreting the words "with all due dispatch" of s. 58(3). This is quite difficult to admit, seeing that the two sections are different in construction and deal with completely different matters.

In my opinion the fact that the Minister did not serve on the taxpayer, within the time limit of 180 days after the receipt of the notice of objection, a notice that the assessments had been reconsidered has no effect on the validity or non-validity of the assessments. The appeal to this Court provided by the Act is an appeal from the assessment.

In my opinion the words "with all due dispatch" have the same meaning as "with all due diligence" or "within a reasonable time". They appear in ss. 46(1), 58(3) and 105(2) of the *Income Tax Act* and other fiscal statutes. In a legal sense, they are interpreted as giving a discretion and freedom, justified by circumstances and reasons, to the person whose duty is to act. The acts involved are not submitted to a strict and general rule.

In *Colley v. Hart*¹, at page 184 Mr. Justice North states,

. . . In my opinion, it is quite impossible to fix any precise time within which such an action should be commenced; it must depend entirely upon the circumstances of the particular case. The action might well, under one set of circumstances, be commenced with due diligence, if it were commenced at a certain time after the threats of action, whereas under other circumstances it would clearly not be commenced with due diligence if it were commenced after a lapse of exactly the same time. . . .

There is no doubt that the Minister is bound by time limits when they are imposed by the statute, but, in my view, the words "with all due dispatch" are not to be interpreted as meaning a fixed period of time. The "with all due dispatch" time limit purports a discretion of the Minister to be exercised, for the good administration of the Act, with reason, justice and legal principles.

The subject-matter in this appeal being the assessments, what the Court has to consider is the correctness of the assessments in question. In *Provincial Paper Ltd. v. Minister of National Revenue*² the President of this Court stated at page 373,

. . . There is no standard in the Act or elsewhere, either express or implied, fixing the essential requirements of an assessment. It is, therefore, idle to attempt to define what the Minister must do to make a proper

¹44 Ch. D. 179.

²[1954] C.T.C. 367.

assessment. It is exclusively for him to decide how he should, in any given case, ascertain and fix the liability of the taxpayer. The extent of the investigation that he should make, if any, is for him to decide. Of necessity it will not be the same in all cases.

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

There is no doubt that the Minister is required to reconsider the assessment upon receipt of a notice of dissatisfaction in the time best suited for the accomplishment of his duty; however, the determination in each case as to whether he has executed his duty "with all due dispatch" is a question of fact. He may be delayed in his determination by many reasons and factors. But as said above, it is exclusively for him to decide how he should, in any given case, ascertain and fix the liability of the taxpayer and the extent of his reconsideration. This being so, how can the courts interfere and decide that an assessment becomes null and void because notice of reconsideration was not served in the time limit of 180 days?

For better understanding, I shall summarize. Tax liability is determined under the Act by an assessment or re-assessment. The first determination is made by an assessment or re-assessment under the provisions of s. 46. After reconsideration of an assessment objected to by the taxpayer, a new re-assessment can follow under s. 58(3). Upon the allowance of an appeal by the Tax Appeal Board or the Courts, the Minister shall re-assess under s. 92(1) of the *Income Tax Act* and, in my opinion, he is not subjected to the limitation of s. 46(4). Finally s. 61 of the Act provides a general rule which reads as follows:

61. An assessment shall not be vacated or varied on appeal by reason only of any irregularity, informality, omission or error on the part of any person in the observation of any directory provision of this Act.

I have come to the conclusion that the question at issue should be determined under the provisions of s. 58(3) and not of ss. 46(4) and 59(1). It is under s. 58(3) that the Minister is directed to reconsider assessments after receipt of a notice of objection and the service of a notice of his decision. The time stated therein for the reconsideration of the assessment is "with all due dispatch".

1960
 JOLICOEUR
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

I find that the provisions of s. 59(1) have no relation to the reconsideration of the assessment or the service of the notice of s. 58(3). In that section the time period is not defined. The Minister has to decide on the time that should be taken to reconsider the assessment. This will vary and no two cases may take the same time. Many factors may arise to prolong his investigation or examination of the facts underlying his determination of the assessment or the fixing of the taxpayer's tax liability.

Je suis d'opinion qu'ayant décidé que les profits découlant de la vente de cinq droits de coupe de bois provenaient de transactions commerciales au sens des dispositions des articles 4, 5 et 139(1)(e) de la Loi de l'impôt sur le revenu, l'intimé a légalement ajouté ces profits aux revenus nets déclarés par l'appelant en cotisant les revenus imposables de ce dernier pour les années d'imposition dont il s'agit.

Je ne crois pas que l'absence de notification au contribuable dans les délais prévus aux dispositions de l'article 59(1)(b), relativement à la notification par le Ministre au contribuable du fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation, ait pour effet de rendre la cotisation erronée, illégale ou nulle.

C'est pour ces raisons que je renvoie l'appel de l'appelant avec frais.

Jugement en conséquence.