
1959
 {
 Sept. 21
 }
 J. MASTAI RAVARY APPELLANT;

1960
 {
 July 15
 }

AND

THE MINISTER OF NATIONAL }
 REVENUE } RESPONDENT.

Revenue—Income tax—Net worth assessment—Notice of objection—Presumption of validity of assessment—Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97, ss. 47, 55, 69A (1)(4), 70(1), (2), (3) and 4th Schedule s. 3(2) as amended—Civil Code, art. 1234.

The appellant, the president and majority shareholder of J. M. Ravary Co. Ltd., declared an annual salary of \$780 received from the company in 1946 and 1947 as his taxable income for each of those years. The Minister finding it impossible to obtain the necessary information to justify the taxable income declared, proceeded under the authority of s. 47 of the *Income War Tax Act* to calculate the appellant's income on a net worth basis and increased the 1946 income to \$11,113.37 and the 1947 income to \$5,173.41. In each case \$3,123.20 was included as the estimated living costs of the appellant and his wife. On an appeal to the Income Tax Appeal Board a deduction of \$600 was allowed from the appellant's estimated net worth for 1947 and the 1946 assessment was affirmed. In an appeal to this Court the appellant contended that the \$10,000 amount included in his personal balance sheet as prepared by respondent belonged to his wife. That his annual living expenses did not exceed \$1,393.20, and that by service of a notice of objection under s. 69A of the *Income War Tax Act* the onus of establishing the validity of the assessment shifted to the Minister.

Held: That the serving of a notice of objection under s. 69A of the *Income War Tax Act* does not have the effect of displacing the presumption of validity of an assessment made according to law. This presumption subsists until the taxpayer succeeds in satisfying the Court or tribunal hearing the appeal that the assessment is erroneous in law and in fact.

2. That in determining the amount payable by the taxpayer the Minister acted within the powers conferred upon him by s. 47 of the Act.
3. That the \$10,000 loan was established by the filing of a valid legal document and art. 1274 of the *Civil Code* prohibited the introduction of oral evidence to contradict or vary its terms.
4. That the Court could not accept the appellant's evidence as to his living expenses and in any event the appellant did not establish the figure submitted by the Minister to be erroneous.
5. That the decision of the Income Tax Appeal Board be affirmed.

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

APPEAL from a decision of the Income Tax Appeal Board.

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

Henri P. Lemay for appellant.

Pierre A. Badeaux, Q.C. and *Paul Boivin, Q.C.* for respondent.

FOURNIER J. now (July 15, 1960) delivered the following judgment.

Dans cette cause il s'agit d'un appel de la décision rendue le 27 septembre 1957 par la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu¹ au sujet des cotisations du revenu de l'appelant pour les années d'imposition 1946 et 1947. Le Ministre du Revenu national en cotisant le revenu de l'appelant avait ajusté et augmenté les montants mentionnés par ce dernier dans ses déclarations de revenu imposable pour les années en question.

La Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu avait maintenu l'appel en partie et avait référé la cotisation pour l'année 1947 au Ministre pour qu'il déduise du revenu de l'appelant pour cette année la somme de \$600 et émette une nouvelle cotisation en conséquence. Quant à la cotisation pour l'année d'imposition 1946, elle fut confirmée. C'est de cette décision que l'appelant a logé le présent appel devant la Cour de l'Échiquier.

Il base son appel sur le fait que l'intimé a cotisé son revenu imposable pour les années 1946 et 1947 en prenant comme base de ses calculs l'avoir net de l'appelant à une époque antérieure et postérieure aux années d'imposition et ne tenant pas compte des frais réels personnels et de subsistance, auxquels il a substitué des chiffres arbitraires, ignorant les conditions de vie de l'appelant et de son épouse.

¹57 D.T.C. 522; 18 Tax A.B.C. 129.

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

L'intimé soumet qu'il ne lui a pas été possible d'obtenir de l'appelant les renseignements nécessaires pour justifier son revenu imposable et qu'il a dû déterminer le montant de l'impôt à payer par la méthode dite d'augmentation ou de diminution de capital, laquelle dans ses résultats reflète correctement le revenu de l'appelant. L'intimé avait l'autorité de procéder ainsi en vertu des dispositions de l'article 47 de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu (S.R.C. 1927, c. 97 et ses amendements).

47. Le ministre n'est lié par aucune déclaration ou aucun renseignement fourni par un contribuable ou en son nom, et nonobstant ces déclarations ou renseignements, ou si aucune déclaration n'a été faite, le ministre peut déterminer le montant de l'impôt qu'une personne doit payer.

Dans sa déclaration de revenu pour les années d'imposition dont il s'agit, l'appelant déclare qu'il n'avait qu'un revenu de \$780 pour chacune de ces années, lequel provenait de son salaire comme officier et employé de la Compagnie J. M. Ravary, Incorporé. Après l'examen de la déclaration du contribuable, vu l'absence de renseignements nécessaires à la vérification de l'estimé de son revenu, l'intimé fit préparer une cédule d'augmentation ou de diminution du capital de l'appelant pour les années d'imposition de 1944 à 1951. D'après cette cédule, l'intimé en est arrivé à conclure que le revenu imposable de l'appelant pour l'année 1946 était de \$11,893.17, moins le revenu déclaré de \$780, soit \$11,113.17, et que le revenu pour 1947 était de \$5,953.41, moins le revenu déclaré de \$780, soit \$5,173.41.

Pour en arriver à ce résultat, le calcul est simple. Au 1^{er} janvier 1946, le capital de l'appelant était de \$27,445.57; au 31 décembre de la même année, son capital était de \$36,215.14, soit un surplus de \$8,769.97. A ce montant a été ajouté \$3,123.20, estimé du coût de la vie de l'appelant et de son épouse. Pour l'année 1947, au 1^{er} janvier le capital de l'appelant était de \$36,215.14; au 31 décembre de la même année, il était de \$33,200.35, soit une diminution de \$3,014.79. Mais un retrait non expliqué de \$5,845 donne un surplus pour l'année de \$2,830.21; à ce montant a été ajouté \$3,123.20, coût de la vie des époux. L'impôt à être payé par l'intimé découle de ces calculs. D'ailleurs, le bilan personnel de l'appelant et la cédule d'augmentation et de diminution de capital ont été déposés au dossier et forment partie de la preuve.

L'appelant conteste d'abord le montant de \$10,000 compris dans son bilan personnel préparé par l'intimé. Ce montant est entré dans son actif sous le titre «Placement—Grill G. Rivet, Oka». Il prétend que ce montant fait partie de l'actif de son épouse. Ensuite, il conteste l'exactitude du montant fixé pour ses frais personnels ou de subsistance. Il prétend que ces frais ne dépassent pas la somme de \$1,393.20.

Les parties ont soumis le présent appel à cette Cour sur la preuve documentaire et verbale offerte devant la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu. J'ai considéré attentivement cette preuve et crois devoir relater les faits importants et matériels au litige.

L'appelant est un homme d'affaire avisé qui dirige le commerce de ferronnerie de la Compagnie J. M. Ravary, Inc. Il est actionnaire majoritaire et président de cette compagnie, dont le personnel se compose de quatre employés. Son rapport de revenu personnel pour fins d'impôt est sommaire: il déclare que le salaire qu'il a retiré de la compagnie, savoir \$780 pour chacune des années d'imposition, est son revenu. Dans son témoignage il répète qu'il a déclaré son revenu net, mais en transquestion il admet avoir retiré des loyers de ses propriétés. Il n'en a pas fait mention dans la déclaration parce qu'il avait droit à certaines déductions. Je n'ai trouvé aucune preuve de ce dernier fait au dossier.

Il est propriétaire de l'édifice dans lequel le commerce de ferronnerie est situé; il habite un appartement au deuxième étage et loue le troisième étage. Il a une maison d'été à Oka, maison habitée l'hiver par ses beaux-parents. Il possède une voiture-automobile Buick et pendant une certaine période en 1947 il avait deux automobiles. Il n'a pas d'enfant et il est fort économe. Il fume rarement, ne consomme pas de liqueurs alcooliques, ne va au cinéma que quelques fois par année; ne se promène en automobile que pendant les fins de semaine. Toutefois, il dit qu'il vit bien, mais qu'il ne mange pas beaucoup. Lui et son épouse sont bien vêtus; cependant, ils dépensent peu pour leurs vêtements. Ils ont une bonne santé et n'ont pas à recourir aux services de médecins; ils n'ont donc pas de frais médicaux à rencontrer. Ce sont là les déclarations faites pour justifier l'état de leurs frais personnels et de subsistance annuels au montant de

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

\$1,393.20. Ce document fait partie du dossier. Par contre, l'intimé dans ses calculs estime que ces frais s'élèvent à la somme de \$3,123.20.

Quant au montant de \$10,000 formant partie de l'actif de l'appelant d'après le bilan préparé par l'officier cotiseur, l'intimé en a tenu compte vu un acte authentique passé devant M^e Arthur Bélanger, notaire de Montréal, entre Gilles Rivet et l'appelant le 3 novembre 1946. Ce document, dont une copie a été produite au dossier, relate que les parties ont comparu devant le susdit notaire et ont déclaré, entre autres, ce qui suit:

Monsieur Gilles Rivet, hôtelier, demeurant en la cité de Montréal;

Lequel, par ces présentes, reconnaît devoir à Monsieur J. Mastai Ravary, marchand, demeurant en la dite cité de Montréal, à ce présent et acceptant créancier, la somme de \$10,000 pour prêt d'autant que le créancier fait au débiteur qui le reconnaît et s'en déclare satisfait;

Le débiteur s'oblige de rembourser la dite somme de \$10,000 au créancier, dans deux ans, c'est-à-dire le 1^{er} décembre 1948.

L'acte a été signé par l'appelant et Gilles Rivet devant le notaire ci-dessus mentionné et enregistré au bureau d'enregistrement du comté des Deux-Montagnes le 6 décembre 1946. C'est ce document, où l'appelant se déclare prêteur et créancier de la somme de \$10,000, laquelle Gilles Rivet reconnaît lui avoir été prêtée par J. Mastai Ravary, que l'appelant veut expliquer et contester par une preuve verbale.

L'appelant fait reposer ses prétentions sur l'interprétation de l'article 69A de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu et la distinction entre une présomption de validité et le fardeau de la preuve. L'article 69A(1)(4) se lit comme suit:

69A (1) Un contribuable qui s'oppose à une cotisation prévue par la présente loi peut, dans les deux mois après la date du dépôt à la poste de l'avis de cotisation, signifier au Ministre, sous la forme prescrite par ce dernier, un avis d'opposition en double exemplaire, énonçant les motifs de l'opposition et tous les faits pertinents . . .

(4) Si un avis d'opposition, prévu au présent article, n'est pas signifié dans le délai prescrit, la cotisation est réputée valable, nonobstant toute erreur, tout vice de forme ou toute omission y contenue ou constatée dans toute procédure intentée, sous le régime de la présente loi, à cet égard.

L'effet de l'article 69A(1) est de permettre au contribuable, s'il n'est pas satisfait de la cotisation, de soumettre au Ministre les motifs de sa dissatisfaction, ainsi que tous les faits pertinents, afin qu'il puisse examiner de nouveau la cotisation, l'annuler ou la ratifier ou procéder à

une nouvelle cotisation et donner avis au contribuable de sa décision finale. C'est ce qui a été fait dans le présent cas. Va sans dire que de cette décision il y a appel à la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu et à la Cour de l'Échiquier du Canada. Comme il y a eu un avis d'opposition dans cette cause, les dispositions du paragraphe (4) de l'article 69A ne s'appliquent pas au présent litige. Le but de ce paragraphe est de permettre l'application des dispositions de l'article 71(1)(2)(3) de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu. Je cite les parties pertinentes de l'article.

71. Tous impôts, intérêts et amendes payables en vertu de la présente loi et restés impayés en totalité ou en partie après deux mois à compter de la date de la mise à la poste de l'avis de cotisation, peuvent être certifiés par le Sous-Ministre (Impôt).

(2) Sur production à la Cour de l'Échiquier du Canada, le certificat est enregistré dans ladite cour et, à compter de la date de cet enregistrement, il a la même force et le même effet que s'il était un jugement obtenu de la cour pour le recouvrement d'une dette au montant spécifié dans le certificat, y compris l'intérêt à la date du paiement ainsi qu'il est prescrit dans la présente loi, et inscrit à la date de cet enregistrement, et toutes les procédures peuvent être instituées sur ce certificat.

Le fait par le contribuable d'avoir signifié un avis d'opposition à la cotisation lui donne le droit d'interjeter appel de la décision du Ministre à la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu ou à la Cour de l'Échiquier et crée un empêchement pour la Couronne de procéder au recouvrement de l'impôt cotisé en vertu des dispositions des articles 70 et 71(1)(2)(3) en partie cités *supra*. Je suis d'opinion que la signification d'un avis d'opposition et des motifs de dissatisfaction au Ministre n'a pas pour effet de faire disparaître la présomption de légalité de la cotisation faite conformément à la loi. Cette présomption de légalité subsiste jusqu'au moment où le contribuable a réussi à démontrer, à la satisfaction de la Cour ou du tribunal qui entendra l'appel, que la cotisation est mal fondée en fait et en droit.

Il a été à maintes reprises décidé qu'il incombait au contribuable, pour réussir dans son appel, de démontrer au tribunal que la cotisation est erronée en fait et en droit.

Il n'y a pas de doute qu'en vertu de l'article 47 le Ministre avait le pouvoir de procéder à déterminer le montant de l'impôt que l'appelant devait payer. Les documents et renseignements fournis avec la déclaration de revenu du contribuable ne donnaient pas suffisamment de détails pour permettre d'établir son revenu imposable. Dans le présent cas,

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

il était en droit d'enquêter et de déterminer la cotisation conformément à la loi et d'après les renseignements et documents obtenus. Ce pouvoir ne peut être considéré comme exorbitant en regard du pouvoir général conféré au Ministre en vertu de l'article 55 de la loi. Si ce pouvoir n'existait pas, il faudrait en conclure que la cotisation serait limitée au montant déclaré par le contribuable dans son rapport de revenu.

Dans la cause de *Dezura et Le Ministre du Revenu national*¹, le président de cette Cour, l'honorable J.-T. Thorson, a énoncé succinctement les règles applicables aux cotisations faites en vertu de l'article 47. Je cite :

Held: That the Minister's power under section 47 is not of the same kind as the various discretionary powers vested in the Minister by the Act in respect of particular items but is general in nature and relates to the amount of the assessment as a whole.

2. That the Minister's power under section 47 must be exercised within the Act and subject to it.

3. That, when the Minister, acting under section 47, has determined the amount of the tax to be paid by any person, he has made a finding of fact as to the amount of the assessment which is subject to review by the Court under its appellate jurisdiction.

4. That the onus of proof of error in the amount of the determination rests on the appellant.

Aux termes de l'article 3(2) de la Quatrième Annexe—Appels à la Cour de l'Échiquier du Canada—Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.R.C. 1927, c. 97 et amendements, ces appels sont assimilés à des actions ordinaires. Je cite :

3(2) Sur production des pièces mentionnées au premier paragraphe du présent article, l'affaire est réputée une action devant la Cour et, à moins que cette dernière n'ordonne aux parties de produire leurs conclusions, prête pour audition.

C'est donc dire que, nonobstant le fait que la loi intitule la procédure un appel, c'est un procès *de novo*. La Cour peut procéder avec le dossier tel que transmis ou ordonner une nouvelle enquête. La position est la même que lorsque les parties se sont présentées devant la Commission d'Appel de l'Impôt. Que le contribuable soit appellant ou intimé, il lui incombe de démontrer que le Ministre a erronément déterminé le montant de l'impôt qu'il doit payer.

¹[1948] Ex. C.R. 10; 3 D.T.C. 1101; [1947] C.T.C. 375.

Dans la cause de *Johnston et Ministre du Revenu national*¹ la Cour suprême du Canada a décidé:

Held: That the action was really an appeal from the assessment even though section 63(2) of the Act refers to it as an action ready for trial or hearing and that the onus was on the taxpayer to demolish the basic fact on which the taxation rested.

1960
RAVARY
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
Fournier J.

Cette décision confirmait en quelque sorte la règle posée dans la cause de *Dezura*, citée *supra*, décrétant:

That the onus of proof of error in the amount of the determination rests with the appellant (taxpayer).

Dans la cause de *Minister of National Revenue v. Simpson's Limited*² l'honorable J.-T. Thorson, Président de cette Cour, décrit ainsi la position des parties dans les causes en appel des décisions de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu (p. 97, *in fine*):

. . . On the contrary, the true position is that on an appeal to this Court from a decision of the Income Tax Appeal Board, whether the taxpayer or the Minister is the appellant, the assessment under consideration carries with it a presumption of its validity until the taxpayer establishes that it is incorrect either in fact or in law. Thus, the onus of proving that it is incorrect is on the taxpayer, notwithstanding the fact that the Income Tax Appeal Board may have allowed an appeal from it. It follows, under the circumstances, that while the Minister, being the appellant, may be called upon to begin he may rest on the assessment so far as the facts are concerned without adducing any evidence. The onus of proving the assessment to be erroneous in fact is on the taxpayer.

Malgré la doctrine ci-haut énoncée et les décisions de la Cour suprême du Canada et de la Cour de l'Échiquier, l'appellant dans la présente cause prétend que la présomption de validité stipulée à l'article 69A de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu ne s'attache qu'au montant d'impôt cotisé et cesse d'exister lorsque le contribuable produit un avis d'opposition, étape préliminaire et essentielle avant l'appel devant la Commission ou devant la Cour.

Si cette proposition était admise comme établissant la position juridique des parties devant la Commission ou la Cour, l'appellant serait, à toute fin pratique, déchargé du fardeau de la preuve, puisque cette obligation découle de la présomption de validité de la détermination par le Ministre du montant de l'impôt que le contribuable doit payer. Il s'ensuivrait que l'appellant, qui réclame la modification ou l'annulation de la cotisation, n'aurait qu'à signifier un avis

¹ [1948] S.C.R. 486; [1948] C.T.C. 195; 3 D.T.C. 1182.

² [1953] D.T.C. 1127; [1953] Ex. C.R. 93; [1953] C.T.C. 203.

1960
 RAVARY
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 Fournier J.

d'opposition, accompagné des motifs de dissatisfaction, pour obtenir que la Commission ou la Cour déclare que la cotisation est erronée, à moins que le Ministre défendeur n'établisse que l'avis d'opposition et les motifs sont mal fondés en fait et en droit. Ce serait là une situation inconcevable puisque la loi oblige le contribuable à faire une déclaration de son revenu; à estimer l'impôt à payer sur ce revenu; à fournir les documents et renseignements nécessaires pour permettre au Ministre de constater si la déclaration du revenu et l'estimation de l'impôt à payer par le contribuable sont basées sur des faits et dispositions légales prévus par le Statut.

Je suis d'opinion que les prétentions de l'appelant quant à la présomption de validité de la cotisation et du fardeau de la preuve qui incombe au contribuable viennent à l'encontre de la lettre et de l'économie de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu et de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Je crois bien interpréter les dispositions de ces lois, pertinentes au litige, en déclarant qu'elles attachent à chaque détermination par le Ministre du montant d'impôt à être payé par le contribuable une présomption de validité qui subsiste jusqu'au moment où le contribuable ait réussi à démontrer au tribunal que la cotisation est erronée et que celui-ci ait statué sur l'appel.

Il appartenait donc à l'appelant de présenter à la Cour une preuve suffisante pour démolir la cotisation du Ministre. Le débat est en réalité limité à deux items. Le premier—«Placement Grill G. Rivet, Oka, \$10,000», compris dans le bilan de l'appelant pour l'année d'imposition. Au soutien de cette entrée, l'intimé a produit au dossier un acte de prêt, sous forme authentique, dans lequel l'appelant se déclare prêteur de la dite somme, que l'emprunteur déclare avoir reçue de l'appelant et reconnaît lui devoir. C'est un écrit valablement fait et dont la validité n'est pas contestée. L'appelant voulait, par preuve testimoniale, contredire ou changer les termes de ce document. Je ne crois pas que cette preuve puisse être acceptée.

L'article 1234 du Code civil, qui s'applique dans les circonstances, dit:

Art. 1234. Dans aucun cas la preuve testimoniale ne peut être admise pour contredire ou changer les termes d'un écrit valablement fait.

Le second item sous discussion était le montant de \$3,123.20 que l'intimé a fixé pour les frais personnels ou de subsistance de l'appelant pour chacune des années d'imposition. L'appelant fixe le montant de ces frais à \$1,393.20 par année. J'ai résumé la preuve en ce qui a trait à ce poste. J'en suis arrivé à la conclusion que les faits relatés par l'appelant n'étaient pas raisonnables ou vraisemblables. A tout événement, je suis d'opinion que la preuve offerte par l'appelant n'est pas suffisante pour démontrer que les calculs de l'intimé relatifs à cet item sont erronés.

1960
RAVARY
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
Fournier J.

Quant à la somme de \$600, la preuve me semble justifier la conclusion de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le revenu que la cotisation pour l'année 1947 doit être déférée au Ministre pour qu'il y déduise cette somme et émette une nouvelle cotisation et que la cotisation pour l'année 1946 ne doit pas être modifiée.

Jugement en conséquence.