

T-250-98

T-250-98

Joe Markevich (*Applicant*)**Joe Markevich** (*demandeur*)

v.

c.

Her Majesty the Queen in Right of Canada
(*Respondent*)**Sa Majesté la Reine du chef du Canada** (*défende-
resse*)**INDEXED AS: MARKEVICH v. CANADA (T.D.)****RÉPERTORIÉ: MARKEVICH c. CANADA (1^{re} INST.)**Trial Division, Evans J.—Vancouver, January 18;
Ottawa, February 19, 1999.Section de première instance, juge Evans—Vancouver,
18 janvier; Ottawa, 19 février 1999.

Federal Court jurisdiction — Trial Division — Judicial review — Revenue Canada letter informing applicant owed unpaid “written off” taxes plus interest — Federal Court Act, s. 18.1(3), reference to “decision, order, act or proceeding”, broad enough to cover administrative action herein — Would be serious gap in Court’s supervisory jurisdiction if it could not entertain challenge to issuance of requirement to pay as Income Tax Act providing no remedy.

Compétence de la Cour fédérale — Section de première instance — Contrôle judiciaire — Lettre de Revenu Canada faisant savoir au demandeur qu’il était tenu de régler, avec intérêts, des impôts en souffrance qui avaient été «radiés» — Les dispositions de l’art. 18.1(3) de la Loi sur la Cour fédérale concernant «toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte» sont suffisamment larges pour englober la mesure administrative contestée en l’espèce — Ce serait une grave lacune dans le pouvoir de contrôle de la Cour si elle ne pouvait connaître d’un recours contre la sommation de payer, étant donné qu’aucun recours n’est prévu dans la Loi de l’impôt sur le revenu.

Construction of statutes — Taxing statutes — Narrow construction in favour of taxpayer, giving taxpayer benefit of doubt, replaced by rule tax legislation should be subject to ordinary rules of construction — However, given special nature of tax legislation, and reliance placed upon its provisions by those planning their affairs so as to minimize or avoid tax liability, and because business practice has often contextualized meaning of words used in tax statutes, “plain meaning” rule should be given priority over purposive or “modern” approach generally used by courts in interpreting legislation.

Interprétation des lois — Lois en matière fiscale — L’interprétation restrictive en faveur du contribuable, voulant que l’on accorde à celui-ci le bénéfice du doute, a été remplacée par la règle selon laquelle la législation fiscale doit être soumise aux règles ordinaires d’interprétation — Cela dit, étant donné le caractère particulier de la législation fiscale, et le fait que les gens se fondent sur ses dispositions pour organiser leurs affaires afin de réduire au minimum ou à néant l’impôt à payer, et du fait que le monde des affaires a souvent contextualisé le sens des termes employés dans les lois fiscales, la règle d’interprétation selon «le sens ordinaire» doit primer la méthode d’interprétation téléologique ou «moderne» qui a cours.

Practice — Limitation of actions — Collection of unpaid income tax — Taxpayer failing to pay taxes in early 1980s — Assessed in 1986 — In 1987 Revenue Canada took proceeds of sale of taxpayer’s home, wrote off balance uncollectable — M.N.R. reviving collection attempts in 1998 — Whether barred by limitation period in Crown Liability and Proceedings Act or provincial Limitation Act — Income Tax Act complete code containing own limitation periods, not subject to limitation periods prescribed in legislation regarding Crown proceedings or civil litigation in general — Provincial limitation statute applicable neither to federal cause of action under Income Tax Act nor to collection, by Minister of federal Crown as agent, under provincial Income Tax Act as not applying to federal Crown as matter of necessary implication.

Pratique — Prescription — Recouvrement des impôts en souffrance — Le contribuable n’avait pas payé ses impôts au début des années 80 — Il a fait l’objet d’une cotisation en 1986 — En 1987, Revenu Canada a saisi le produit de la vente de la maison du contribuable et radié le solde, estimant qu’il était irrécouvrable — En 1998, le M.R.N. a repris ses efforts de recouvrement — Question de savoir si le ministre était empêché de procéder ainsi en raison du délai de prescription prévu dans la Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif ou de celui figurant dans la loi provinciale sur la prescription d’actions — La Loi de l’impôt sur le revenu constitue un code complet qui comprend ses propres délais de prescription et qui n’est pas soumis aux délais de prescription prévus dans les textes législatifs concernant le contentieux administratif ou la responsabilité civile de l’État en général — La loi

Income tax — Practice — No limitation period in Income Tax Act regarding collection of unpaid tax for which taxpayer assessed — M.N.R.'s exercise of statutory collection powers not subject to limitation period in Crown Liability and Proceedings Act, s. 32 or in relevant provincial limitation statute.

In the early 1980s, the applicant failed to pay income tax. The notices of assessments were never challenged. In the early 1980s, he was assessed as owing \$246,437 to Revenue Canada. In 1987 his house was sold and the proceeds applied to reduce his indebtedness. Revenue Canada decided to “write off” the balance, since there was no realistic prospect of collecting the remainder within the foreseeable future. Many years later, in 1998, Revenue Canada wrote to the applicant, informing him that he owed more than \$770,583 in unpaid taxes and interest. In response, the applicant initiated this application for judicial review for a declaration that this amount was not owing and an order restraining the Minister from issuing requirements to pay to the applicant’s debtors.

In the absence of any express provisions in the *Income Tax Act* (ITA) itself, the principal question was whether the Minister’s exercise of the statutory collection powers was subject to a limitation period, whether that contained in section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* (CLPA) or in the relevant provincial (British Columbia) statute.

Held, the application should be dismissed.

“Writing off” a tax debt does not extinguish or forgive it; it is merely an internal bookkeeping device that removes a taxpayer’s tax debt from Revenue Canada’s active collection list.

A jurisdiction issue arose as the letter herein was not a “decision or order” within the meaning of section 18.1 of the *Federal Court Act*. However, subsection 18.1(3) gave the Trial Division jurisdiction with respect to “a decision, order, act or proceeding of a federal board, commission or other tribunal”. The words “act or proceeding” are clearly broad enough in scope to include the letter. The letter may not have been written in the exercise of any statutory power, but the Minister was a person having statutory powers under the ITA. The letter signified that Revenue Canada had made

provinciale sur la prescription d'actions ne s'applique ni à une cause d'action fédérale fondée sur la Loi de l'impôt sur le revenu ni, en toute logique, au recouvrement, par un ministre fédéral agissant en tant que mandataire des autorités provinciales, en application de la législation fiscale provinciale.

Impôt sur le revenu — Pratique — La Loi de l'impôt sur le revenu ne prévoit aucun délai de prescription concernant le recouvrement de l'arriéré de l'impôt régulièrement établi — L'exercice du pouvoir de perception que le ministre tient de la loi n'est soumis à aucun délai de prescription, que ce soit celui prévu à l'art. 32 de la Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif, ou à celui prévu par la loi provinciale applicable.

Au début des années 80, le demandeur a omis de régler son impôt sur le revenu. Il n’a jamais contesté les avis de cotisation. Au cours de cette première partie des années 80, Revenu Canada a établi qu’il devait 246 437 \$. En 1987, sa maison a été vendue et le Ministère a affecté le produit de la vente à l’apurement partiel de sa dette fiscale. Revenu Canada a décidé de «radier» le solde, étant donné que le demandeur n’avait aucun autre actif ni revenu, et qu’il n’y avait aucune perspective réaliste de recouvrement dans un avenir prévisible. De nombreuses années plus tard, en 1998, Revenu Canada écrivit au demandeur pour l’informer qu’il devait plus de 770 583 \$ d’impôt en souffrance et d’intérêts. En réponse, le demandeur déposa une demande de contrôle judiciaire, concluant à jugement déclarant qu’il ne doit pas cette somme et à ordonnance interdisant au ministre d’envoyer des sommations de payer à ses débiteurs.

En l’absence de toute disposition expresse de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (LIR), il y a lieu d’examiner au premier chef si l’exercice du pouvoir de perception que le ministre tient de la loi était soumis à un délai de prescription, que ce soit celui prévu à l’article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif* (LRCECA) ou celui prévu par la loi provinciale applicable (en l’occurrence une loi de la Colombie-Britannique).

Jugement: la demande est rejetée.

«Radier» une dette fiscale ne signifie pas l’éteindre ou en faire grâce; il s’agit d’une opération comptable interne qui enlève la dette fiscale d’un contribuable du rôle de perception active de Revenu Canada.

S’est posée une question de compétence étant donné que la lettre en question n’était pas une «décision ou ordonnance» au sens de l’article 18.1 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Le paragraphe 18.1(3), cependant, confère à la Section de première instance la compétence pour connaître de «toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte de l’office fédéral». Les mots «procédure ou tout autre acte» ont clairement une portée suffisamment large pour comprendre la lettre en question. La lettre n’avait peut-être pas été rédigée dans l’exercice d’un pouvoir légal, mais le ministre

a decision to try to collect the unpaid tax and intended to take measures in an attempt to recover the previously written off tax debt. There was no doubt that it was potentially very damaging to the taxpayer's business or professional reputation for Revenue Canada to issue requirements to pay that disclose that a taxpayer is in default of a large unpaid tax debt and require the debtor to pay to Revenue Canada whatever the debtor owes to the taxpayer. The ITA provides no remedy by which a taxpayer can challenge the validity of the issuance of a requirement to pay. It would be a serious gap in the Court's supervisory jurisdiction if it could not entertain a challenge to the issuance of a requirement to pay where, as here, the ground of the challenge could not have been raised by the taxpayer on the receipt of the notice of assessment.

The special nature of tax legislation, and in particular the reliance placed upon its provisions by those planning their affairs in order to minimize tax liability, has meant that the broad and purposive approach applied to legislation in general is not applied to the same extent to the interpretation of tax statutes; the "plain meaning" rule has retained a vigour and is given priority over the purposive or "modern" approach.

Section 32 of the CLPA (providing a six-year limitation period) did not apply to the exercise by the Minister of National Revenue of the statutory power to issue requirements to pay with respect to a duly assessed tax liability under the ITA. The requirement to pay was not a "proceeding" with respect to a cause of action within the meaning of section 32. In this case, the registration of a certificate of indebtedness with the Federal Court under section 223 of the ITA and issuing to third party debtors a requirement to pay under section 224 of the Act did not require the institution of an action. While this was sufficient to dismiss the application, the Court nevertheless considered whether the applicant had established that the other element of section 32 of the CLPA was satisfied.

The ITA excluded the application of section 32 of the CLPA. Given the complex and unique nature of the statutory scheme for the levying and collection of income tax, it was a clear inference from the statutory provisions examined (sections 225.1, 152(1), 227.1(4), 152(3.1)(b), 227(10)) that Parliament had "otherwise provided" for prescription, and that section 32 of the CLPA accordingly did not apply to the collection of a debt arising under section 222 of the ITA. The courts have often accepted that taxing statutes constitute complete codes into which the legislature did not intend them to import general principles, rules or remedies.

est une personne ayant les pouvoirs légaux que lui confère la LIR. La lettre signifiait que Revenu Canada avait décidé de procéder au recouvrement de l'impôt en souffrance et entendait faire le nécessaire pour recouvrer la dette fiscale antérieurement «radiée». Ce serait, à n'en pas douter, potentiellement très dommageable pour l'entreprise et la réputation professionnelle du contribuable si Revenu Canada envoyait des sommations de payer qui révélaient que celui-ci est en défaut de paiement d'une dette fiscale considérable, et obligeait son débiteur à payer à Revenu Canada ce qu'il doit au contribuable. La LIR ne prévoit aucune voie de droit que pourrait exercer le contribuable pour contester la validité de la sommation de payer. Ce serait une grave lacune dans le pouvoir de contrôle de la Cour si elle ne pouvait connaître du recours contre la sommation de payer dans les cas où, comme en l'espèce, le contribuable était dans l'impossibilité de faire valoir le motif de contestation à la réception de l'avis de cotisation.

La nature spéciale de la législation fiscale, et en particulier le fait que les gens se guident sur ses dispositions pour organiser leurs affaires en vue de réduire au minimum ou à néant l'impôt à payer, font que la méthode d'interprétation libérale et téléologique des lois en général ne s'applique pas tout à fait à l'interprétation des lois fiscales; la règle d'interprétation selon le «sens ordinaire» retient dans ce domaine une vigueur qu'elle n'a pas ailleurs et doit primer la méthode d'interprétation téléologique ou «moderne».

L'article 32 de la LRCECA (qui prévoit une période de prescription de six ans) ne s'appliquait pas à l'exercice par le ministre du Revenu du pouvoir légal d'envoyer des sommations de payer relatives à une dette fiscale établie en application de la LIR. La sommation de payer n'est pas une «sommation judiciaire» selon la définition des «actions» au sens de l'article 32. En l'espèce, l'enregistrement d'un certificat de dette fiscale auprès de la Cour fédérale en application de l'article 223 de la LIR et la signification aux tiers débiteurs d'une sommation de payer en application de l'article 224 de la même loi n'étaient pas subordonnés à l'engagement d'une action en justice. Cette conclusion suffit pour débouter le demandeur, mais la Cour a cependant examiné la question de savoir si le demandeur avait prouvé que son cas répond à la seconde condition que pose l'article 32 de la LRCECA.

La LIR exclut l'application de l'article 32 de la LRCECA. Étant donné la nature complexe et singulière du régime légal d'établissement et de perception de l'impôt sur le revenu, il ressort clairement des dispositions législatives examinées (les articles 225.1, 152(1), 227.1(4), 152(3.1)(b), 227(10)) que le législateur a pris des «dispositions contraires» de prescription légale, et que l'article de la LRCECA ne s'applique pas au recouvrement de la dette fiscale visée à l'article 222 de la LIR. Il a été jugé à maintes reprises que des lois fiscales constituent des codes complets, dans lesquels le législateur n'entend pas intégrer les principes, règles ou moyens de recours du droit commun.

An alternative issue, assuming that the above conclusion was wrong, was whether the British Columbia *Limitation Act* applied. The *Income Tax Act* should be interpreted as creating a federal cause of action in the event that a taxpayer fails to pay tax duly assessed. Accordingly, if a general limitation period were applicable to the Crown's ability to collect tax through any of the statutory collection methods, it would be the six-year period prescribed by section 32 of the CLPA, and not that contained in the limitation statute of the province where the taxpayer resided.

If the above conclusion was wrong, and the British Columbia *Limitation Act* applied, then the use of statutory collection methods under the *Income Tax Act*, including the issuance of a requirement to pay, constitute "any exercise of a self help remedy" within section 1 of the provincial *Limitation Act*.

Finally, the British Columbia *Limitation Act* did not apply to attempts by the Crown to collect tax due under the British Columbia *Income Tax Act* outside the limitation period prescribed by the *Limitation Act*. Under a federal-provincial agreement, the federal Crown collects tax owing under the provincial *Income Tax Act* as agent for the provincial authorities. The provincial *Limitation Act* was not capable of applying to a measure taken by the respondent, a Minister of the federal Crown, in an attempt to collect a debt owing to the provincial Crown under the British Columbia *Income Tax Act*.

If the above conclusion was wrong, then the issuance of a requirement to pay was the "exercise of a self help remedy" and thus subject to the British Columbia *Limitation Act* by virtue of section 1.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Civil Code of Lower Canada.

Crown Liability and Proceedings Act, R.S.C., 1985, c. C-50 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 21), s. 32 (as am. *idem*, s. 31).

Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13.

Federal Court Act, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, s. 38(1),(2).

Federal Court Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 2(1) "federal board, commission or other tribunal" (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 1), 18.1 (as enacted *idem*, s. 5), 50.

Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act, R.S.C., 1985, c. F-8 (as am. by S.C. 1995, c. 17, s. 45), s. 7(2) (as am. by S.C. 1992, c. 10, s. 4).

Financial Administration Act, R.S.C., 1985, c. F-11, s. 25(3).

Subsidiairement, au cas où cette conclusion ne serait pas exacte, on pourrait se demander si la loi de la Colombie-Britannique sur la prescription d'actions s'applique. Il faut interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme créant une cause d'action fédérale dans le cas où le contribuable ne paie pas l'impôt régulièrement établi. En conséquence, s'il y avait un délai de prescription applicable à l'exercice par l'État de son pouvoir de recouvrer l'impôt par l'une quelconque des méthodes prévues par la loi, ce serait le délai de six ans prescrit par l'article 32 de la LRCECA, et non le délai de prescription légale en vigueur dans la province où habitait le contribuable.

À supposer que cette conclusion ne soit pas la bonne, et que ce soit la *Limitation Act* de Colombie-Britannique qui s'applique, le recours aux méthodes de recouvrement prévues par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont la sommation de payer, est une «voie de droit extrajudiciaire» au sens de l'article premier de cette loi provinciale.

Et enfin, la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique ne s'appliquait pas aux mesures prises par l'État fédéral, après l'expiration du délai de prescription qu'elle prévoit, pour percevoir l'impôt exigible par application de la loi provinciale de l'impôt sur le revenu. En vertu d'un accord fédéral-provincial, l'État fédéral perçoit l'impôt exigible par application de la loi provinciale de l'impôt sur le revenu en qualité de mandataire des autorités provinciales. La loi provinciale sur la prescription des actions ne pouvait pas s'appliquer à une mesure prise par le défendeur, un ministre fédéral, en vue de recouvrer une dette due à la Couronne provinciale par application de la loi provinciale sur l'impôt sur le revenu.

À supposer que cette conclusion soit fautive, il y aurait lieu de conclure que la sommation de payer est une «voie de droit extrajudiciaire» assujettie ainsi à la loi sur la prescription d'actions de la Colombie-Britannique, par l'effet de son article premier.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Code civil du Bas-Canada.

Income Tax Act, R.S.B.C. 1996, ch. 215, art. 68, 69(2),(3).

Interpretation Act, R.S.B.C. 1996, ch. 238, art. 14(1), 29 «government».

Limitation Act, R.S.B.C. 1996, ch. 266, art. 1 «action», 3(5), 9(1),(3).

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 152(1) (mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 42), (3.1),(4) (mod., *idem*, art. 181), 222, 223 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 129), 224 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 101), 225.1 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 184; ann. VIII, art. 131; 1998, ch. 19, art. 225), 227(10) (mod., *idem*, art. 226), 227.1(4).

Income Tax Act, R.S.B.C. 1996, c. 215, ss. 68, 69(2),(3).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 152(1) (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 42), (3.1),(4) (as am. *idem*, s. 181), 222, 223 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 129), 224 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 101), 225.1 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 184; Sch. VIII, s. 131; 1998, c. 19, s. 225), 227(10) (as am. *idem*, s. 226), 227.1(4).
Interpretation Act, R.S.B.C. 1996, c. 238, ss. 14(1), 29 "government".
Limitation Act, R.S.B.C. 1996, c. 266, ss. 1 "action", 3(5), 9(1),(3).
Unemployment Insurance Act, 1971, S.C. 1970-71-72, c. 48.

Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, S.C. 1970-71-72, ch. 48.
Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 2(1) «office fédéral» (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 1), 18.1 (édicte *idem*, art. 5), 50.
Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. (1970) (2^e Supp.), ch. 10, art. 38(1),(2).
Loi sur la gestion des finances publiques, L.R.C. (1985), ch. F-11, art. 25(3).
Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif, L.R.C. (1985), ch. C-50 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 21), art. 32 (mod., *idem*, art. 31).
Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, ch. E-13.
Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces, L.R.C. (1985), ch. F-8 (mod. par L.C. 1995, ch. 17, art. 45), art. 7(2) (mod. par L.C. 1992, ch. 10, art. 4).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Krause v. Canada, [1999] 2 F.C. 476 (C.A.); *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; [1994] 2 C.T.C. 25; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; 2747-3174 *Québec Inc. v. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 S.C.R. 919; (1996), 140 D.L.R. (4th) 577; 42 Admin. L.R. (2d) 1; 205 N.R. 1; *Mark v. Canada (Minister of Fisheries and Oceans)* (1991), 50 F.T.R. 157 (F.C.T.D.); *Marcel Grand Cirque Inc. v. Québec (Deputy Minister of Revenue)* (1995), 107 F.T.R. 18; [1995] G.S.T.C. 76 (F.C.T.D.); *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women v. M.N.R.*, [1999] 1 S.C.R. 10.

NOT FOLLOWED:

Fuchs v. R., [1997] 2 C.T.C. 246; (1997), 129 F.T.R. 168 (F.C.T.D.).

DISTINGUISHED:

Royce v. Municipality of Macdonald (1909), 12 W.L.R. 347 (Man. C.A.); *Brière v. Canada (Employment and Immigration Commission)*, [1989] 3 F.C. 88; (1988), 57 D.L.R. (4th) 402; 89 CLLC 14,025; 93 N.R. 115 (C.A.); *English, Scottish and Australian Bank, Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, [1932] A.C. 238 (H.L.).

CONSIDERED:

Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen, [1985] 2 S.C.R. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 224; *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994]

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Krause c. Canada, [1999] 2 C.F. 476 (C.A.); *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; [1994] 2 C.T.C. 25; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; 2747-3174 *Québec Inc. c. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 R.C.S. 919; (1996), 140 D.L.R. (4th) 577; 42 Admin. L.R. (2d) 1; 205 N.R. 1; *Mark c. Canada (Ministre des Pêches et des Océans)* (1991), 50 F.T.R. 157 (C.F. 1^{re} inst.); *Marcel Grand Cirque Inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)* (1995), 107 F.T.R. 18; [1995] C.T.P.S. 76 (C.F. 1^{re} inst.); *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women c. M.R.N.*, [1999] 1 R.C.S. 10.

DÉCISION NON SUIVIE:

Fuchs c. R., [1997] 2 C.T.C. 246; (1997), 129 F.T.R. 168 (C.F. 1^{re} inst.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Royce v. Municipality of Macdonald (1909), 12 W.L.R. 347 (C.A. Man.); *Brière c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration)*, [1989] 3 C.F. 88; (1988), 57 D.L.R. (4th) 402; 89 CLLC 14,025; 93 N.R. 115 (C.A.); *English, Scottish and Australian Bank, Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, [1932] A.C. 238 (H.L.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine, [1985] 2 R.C.S. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 224; *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994]

3 S.C.R. 3; [1995] 1 C.T.C. 241; (1994), 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; (1993), 110 D.L.R. (4th) 470; 19 C.R.R. (2d) 1; [1994] 1 C.T.C. 40; 94 DTC 6001; 161 N.R. 243; *E. H. Price Limited v. The Queen*, [1983] 2 F.C. 841; (1983), 147 D.L.R. (3d) 657; [1983] 6 W.W.R. 167; [1983] CTC 289; 83 DTC 5288; 47 N.R. 312 (C.A.); *Twinriver Timber Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1980), 25 B.C.L.R. 175 (C.A.); affg (1979), 15 B.C.L.R. 38 (S.C.); *Ginsberg v. Canada*, [1996] 3 F.C. 334; (1996), 96 DTC 6372 (C.A.); revg [1994] 2 C.T.C. 2063; (1994), 94 DTC 1430 (T.C.C.); *J. Stollar Construction Ltd. v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2171; (1989), 89 DTC 134 (T.C.C.); *Gingras v. Canada*, [1994] 2 F.C. 734; (1994), 113 D.L.R. (4th) 295; 3 C.C.P.B. 194; 165 N.R. 101 (C.A.).

APPLICATION for judicial review requesting a declaration that the amount indicated in a letter containing a requirement to pay with respect to a duly assessed tax liability under the *Income Tax Act* is not owing and an order restraining the Minister from issuing requirements to pay to the applicant's debtors. Application dismissed.

APPEARANCES:

Ian Worland for applicant.
Judith A. Bowers and *Carl Januszczak* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Douglas Symes & Brissenden, Vancouver, for applicant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for order rendered in English by

EVANS J.:

A. INTRODUCTION

[1] The *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] imposes no limitation on the time within which the Minister of National Revenue (hereinafter the respondent or the Minister) may seek to collect unpaid tax for which a taxpayer has been duly assessed. In

3 R.C.S. 3; [1995] 1 C.T.C. 241; (1994), 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; (1993), 110 D.L.R. (4th) 470; 19 C.R.R. (2d) 1; [1994] 1 C.T.C. 40; 94 DTC 6001; 161 N.R. 243; *E. H. Price Limited c. La Reine*, [1983] 2 C.F. 841; (1983), 147 D.L.R. (3d) 657; [1983] 6 W.W.R. 167; [1983] CTC 289; 83 DTC 5288; 47 N.R. 312 (C.A.); *Twinriver Timber Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1980), 25 B.C.L.R. 175 (C.A.); conf. (1979), 15 B.C.L.R. 38 (C.S.); *Ginsberg c. Canada*, [1996] 3 C.F. 334; (1996), 96 DTC 6372 (C.A.); inf. [1994] 2 C.T.C. 2063; (1994), 94 DTC 1430 (C.C.I.); *J. Stollar Construction Ltd. c. M.R.N.*, [1989] 1 C.T.C. 2171; (1989), 89 DTC 134 (C.C.I.); *Gingras c. Canada*, [1994] 2 C.F. 734; (1994), 113 D.L.R. (4th) 295; 3 C.C.P.B. 194; 165 N.R. 101 (C.A.).

DEMANDE de contrôle judiciaire sollicitant un jugement déclarant que la somme, dont faisait état une lettre portant sommation de payer relative à une dette fiscale régulièrement établie en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, n'était pas due, ainsi qu'une ordonnance interdisant au ministre d'envoyer des sommations de payer aux créanciers du demandeur. Demande rejetée.

ONT COMPARU:

Ian Worland pour le demandeur.
Judith A. Bowers et *Carl Januszczak* pour la défenderesse.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Douglas Symes & Brissenden, Vancouver, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Ce qui suit est la version française des motifs de l'ordonnance rendus par

LE JUGE EVANS:

A. INTRODUCTION

[1] La *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1] n'impose au ministre du Revenu national (ci-après le défendeur ou le ministre) aucun délai pour procéder au recouvrement de l'arriéré de l'impôt régulièrement établi. En l'absence de toute

the absence of any express provisions in the *Income Tax Act* itself, the principal question raised in this case is whether the Minister's exercise of the statutory collection powers is subject to a limitation period, whether that contained in the *Crown Liability and Proceedings Act*, R.S.C., 1985, c. C-50 [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 21], section 32 [as am. *idem*, s. 31] or in the relevant provincial limitation statute. The applicant contends that it is, while the Minister says that it is not.

[2] The question comes before me in the form of an application for judicial review under section 18.1 of the *Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5]. The subject-matter of the application is a letter of January 15, 1998 written to the applicant by Ms. Nasim Kara of the Revenue Canada office in Richmond, British Columbia, informing the applicant that he owes more than \$770,583.42 in unpaid taxes. The applicant requests a declaration that this amount is not owing and an order restraining the Minister from issuing requirements to pay to the applicant's debtors.

B. BACKGROUND

[3] The applicant, Mr. Markevich, has been at all material times a resident in the Province of British Columbia. In the early 1980s he failed to pay taxes on income that he had earned in the promotion of stocks. He has never challenged the validity or correctness of the notices of assessment issued by the Minister.

[4] In 1986 he was assessed as owing \$267,437.61 to Revenue Canada. In 1987 his house was sold and Revenue Canada took the proceeds of sale to reduce his indebtedness. Later in that same year Revenue Canada decided to "write off" the amount of tax still owed by the applicant, on the ground that he had no other assets and no income, and there were no realistic prospects of collecting the tax from him within the foreseeable future.

[5] "Writing off" a tax debt does not extinguish or forgive it; it is an internal bookkeeping device that

disposition expresse en la matière dans cette Loi elle-même, il échet d'examiner au premier chef en l'espèce si l'exercice du pouvoir de perception que le ministre tient de la loi est soumis à un délai de prescription, que ce soit celui prévu à l'article 32 [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 31] de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*, L.R.C. (1985), ch. C-50 [mod., *idem*, art. 21] ou celui prévu par la loi provinciale applicable. Le demandeur soutient qu'il y a un délai de prescription; le ministre dit le contraire.

[2] La Cour est saisie de cette question par voie de recours en contrôle judiciaire introduit sous le régime de l'article 18.1 de la *Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7 (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5). L'objet du recours est une lettre en date du 15 janvier 1998 d'une certaine M^{me} Nasim Kara, du bureau de Revenu Canada à Richmond (Colombie-Britannique), informant le demandeur qu'il devait plus de 770 583,42 \$ en impôt en souffrance. Le demandeur conclut maintenant à jugement déclarant qu'il ne doit pas cette somme et à ordonnance interdisant au ministre d'envoyer des sommations de payer à ses débiteurs.

B. LES FAITS DE LA CAUSE

[3] Le demandeur, M. Markevich, était pendant toute la période en question un résident de la Colombie-Britannique. Durant les premières années 1980, il a omis de payer l'impôt sur le revenu gagné dans la promotion de valeurs mobilières. Il n'a jamais contesté la validité ou l'exactitude des avis de cotisation envoyés par le ministre.

[4] En 1986, Revenu Canada a établi qu'il devait 267 437,61 \$ en impôt. En 1987, sa maison a été vendue et le Ministère a affecté le produit de la vente à l'apurement partiel de sa dette fiscale. Dans le courant de l'année, Revenu Canada a décidé de «radier» le solde de l'impôt encore dû, par ce motif que le demandeur n'avait aucun autre actif ni revenu, et qu'il n'y avait aucune perspective réaliste de perception dans un avenir prévisible.

[5] «Radier» une dette ne signifie pas l'éteindre ou en faire grâce; il s'agit d'une opération comptable

removes a taxpayer's tax debt from Revenue Canada's active collection list. Subsection 25(3) of the *Financial Administration Act*, R.S.C., 1985, c. F-11 (as amended) provides that "[t]he writing off of any debt, obligation or claim pursuant to this section does not affect any right of Her Majesty to collect or recover the debt, obligation or claim."

[6] From 1992 the applicant reported income on his tax returns; in some years he was late in paying the amount for which he was assessed. After making payments in respect of those years, he received a statement of account in September 1993 showing the balance owing to Revenue Canada as \$0. In the years 1995 to 1997 he again fell into arrears, and requirements to pay were issued to debtors informing them of the tax owing by the taxpayer and requiring them to pay to Revenue Canada money that they owed to the applicant. During the period 1995 to 1997, the statements of account sent to the applicant, and the requirements to pay issued to its debtors, showed him as owing only the tax due in respect of those years, not the larger amount owing from the years before 1986.

[7] However, in January 1998 the applicant was informed that he also owed unpaid taxes assessed in the years up to 1986 in the amount \$770,583.42, which comprised \$267,437.61 of unpaid taxes and \$503,145.81 of accrued interest. Apparently as a result of a change of policy, previously written off tax debts are now included by Revenue Canada in both the statements of account sent to taxpayers, and any requirements to pay issued to taxpayers' debtors.

[8] Having heard virtually nothing about this debt in any of his communications with Revenue Canada since 1986, and having neither acknowledged nor made any payments in respect of this indebtedness since 1986, the applicant was taken aback when he received this information in January 1998. In particular, he feared that the inclusion of this large amount in any requirements to pay that Ms. Kara indicated would be issued to his debtors would be extremely damaging to him in the conduct of his business.

interne qui enlève la dette fiscale d'un contribuable du rôle de perception active de Revenu Canada. Le paragraphe 25(3) de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985), ch. F-11 (modifiée), prévoit que «[l]a radiation visée au présent article ne porte pas atteinte au droit de Sa Majesté de recouvrer la créance en cause».

[6] Depuis 1992, le demandeur fait état d'un revenu dans ses déclarations d'impôt; certaines années, il a tardé à payer l'impôt établi. Après paiement de l'impôt pour ces années, il a reçu en septembre 1993 un état de compte où le solde dû à Revenu Canada était 0 \$. Pour les années 1995 à 1997, il était de nouveau en retard de paiement, et des sommations de payer ont été envoyées à ses débiteurs pour les informer de la dette fiscale du contribuable et leur enjoindre de payer à Revenu Canada ce qu'ils devaient au demandeur. Durant cette période, les relevés de compte envoyés au demandeur et les sommations de payer envoyées à ses débiteurs indiquaient seulement le montant de l'impôt dû pour ces années, et non le montant plus important de la dette fiscale antérieure à l'année 1986.

[7] En janvier 1998 cependant, il a été informé qu'il devait aussi l'impôt impayé des années antérieures, jusqu'en 1986 inclusivement, savoir 770 583,42 \$ dont 267 437,61 \$ pour l'impôt en souffrance et 503 145,81 \$ pour les intérêts courus. Il appert qu'à la suite d'un changement dans la politique en la matière, les dettes fiscales antérieurement radiées sont maintenant incluses par Revenu Canada dans les relevés de compte envoyés aux contribuables comme dans les sommations de payer envoyées, le cas échéant, à leurs débiteurs.

[8] N'ayant pratiquement rien entendu au sujet de cette dette dans toutes ses communications avec Revenu Canada depuis 1986, et n'ayant ni reconnu la dette ni effectué aucun paiement à ce titre depuis 1986, le demandeur a été tout décontenancé par cette information reçue en janvier 1998. En particulier, il craignait que la mention de cette somme considérable dans les sommations de payer dont M^{me} Kara lui disait qu'elles seraient envoyées à ses débiteurs ne soit extrêmement préjudiciable à son entreprise. Il y a

However, it should also be noted that in August 1996 the applicant had been told that the assessment notice issued for the tax year 1993 did not include a previously unpaid tax liability and that a detailed statement would follow. It did not.

C. JURISDICTION

[9] The respondent made a preliminary objection to the Court's jurisdiction to entertain this proceeding. The argument was that only a "decision or order" may be the subject of an application for judicial review under section 18.1 of the *Federal Court Act*. The letter written on behalf of the Minister, which is identified in the applicant's originating notice of motion as the subject of the application for judicial review, was simply informative in nature and did not purport to determine or otherwise affect any legal rights or duties of the applicant. It was not a "decision or order", and was therefore unreviewable by this Court. Indeed, on very similar facts to those at bar, this was the conclusion reached by Teitelbaum J. in *Fuchs v. R.*, [1997] 2 C.T.C. 246 (F.C.T.D.).

[10] With all respect, I do not share this rather limited view of the scope of the subject-matter of this Court's judicial review jurisdiction. The words "decision or order" are found in subsection 18.1(2) of the *Federal Court Act*, which provides that an application for judicial review of a "decision or order" must be made within 30 days after the time that the decision or order was first communicated by the decision maker. In my opinion, this subsection simply provides a limitation period within which an application for judicial review of a decision or order must normally be made. It does not say that only decisions or orders may be the subject of an application for judicial review, nor does it say that administrative action other than decisions or orders are subject to the 30-days limitation period: *Krause v. Canada*, [1999] 2 F.C. 476 (C.A.).

[11] It seems to me that the permitted subject-matter of an application for judicial review is contained in subsection 18.1(3), which provides that on an application for judicial review the Trial Division may order

cependant lieu de noter aussi qu'en août 1996, il avait été informé que l'avis de cotisation établi pour l'année d'imposition 1993 ne comprenait pas la dette fiscale antérieure et qu'un relevé détaillé suivrait. Ce relevé n'a pas été envoyé.

C. COMPÉTENCE

[9] La défenderesse conteste la compétence de la Cour en la matière, par ce motif que seule une «décision ou ordonnance» peut faire l'objet du recours en contrôle judiciaire prévu à l'article 18.1 de la *Loi sur la Cour fédérale*. La lettre envoyée au nom du ministre, identifiée dans la requête introductive d'instance du demandeur comme étant l'objet du recours en contrôle judiciaire, n'était qu'un moyen d'information et n'entendait délimiter ou affecter ses droits ou obligations de quelque manière que ce soit. Elle n'était pas une «décision ou ordonnance» et, de ce fait, échappait au contrôle de la Cour. D'ailleurs, le juge Teitelbaum a tiré dans *Fuchs c. R.*, [1997] 2 C.T.C. 246 (C.F. 1^{re} inst.), la même conclusion sur des faits fort semblables.

[10] Je ne partage pas cette conception plutôt restrictive de ce qui peut relever du pouvoir de contrôle de la Cour. Les mots «décision ou [. . .] ordonnance» se trouvent au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur la Cour fédérale*, aux termes duquel la demande de contrôle judiciaire doit être présentée dans les 30 jours qui suivent la première communication, par l'office fédéral, de «sa décision ou de son ordonnance». À mon avis, ce paragraphe ne fait que prévoir le délai dans lequel la demande de contrôle judiciaire contre une décision ou ordonnance doit normalement être introduite, sous peine de prescription. Il ne dit pas que seules les décisions ou ordonnances peuvent faire l'objet d'un recours en contrôle judiciaire, il ne dit pas non plus qu'une mesure administrative autre qu'une décision ou ordonnance est soumise au délai de prescription de 30 jours; voir *Krause c. Canada*, [1999] 2 C.F. 476 (C.A.).

[11] Il me semble que les matières sujettes à contrôle judiciaire sont prévues au paragraphe 18.1(3), aux termes duquel la Section de première instance, saisie du recours, peut ordonner à l'office fédéral

a federal agency to do any act or thing that it has unlawfully failed or refused to do, or declare invalid or set aside and refer back, prohibit or restrain “a decision, order, act or proceeding of a federal board, commission or other tribunal” [emphasis added]. The words “act or proceeding” are clearly broad in scope and may include a diverse range of administrative action that does not amount to a “decision or order”, such as subordinate legislation, reports or recommendations made pursuant to statutory powers, policy statements, guidelines and operating manuals, or any of the myriad forms that administrative action may take in the delivery by a statutory agency of a public program: see *Krause v. Canada, supra*.

[12] However, in order to qualify as an “act or proceeding” that is subject to judicial review, the administrative action impugned must be an “act or proceeding” of a “federal board, commission or other tribunal”, that is a body or person “having, exercising or purporting to exercise jurisdiction or powers conferred by or under an Act of Parliament” (subsection 2(1) [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 1] of the *Federal Court Act*). While the letter written on the Minister’s behalf to the applicant that is the subject-matter of this application for judicial review was not an act or proceeding by a federal body in the exercice of any statutory power, the Minister, of course, is a person having statutory powers under the *Income Tax Act*.

[13] Even though not taken in the exercise of a statutory power, administrative action by a person having statutory powers may be reviewable as an “act or proceeding” under paragraph 18.1(3)(b) if it affects the rights or interests of individuals. The letter in question here contained no decision made pursuant to a statutory power, nor did it explicitly purport adversely to affect any right or interest of the applicant. However, it is a reasonable inference from both the letter, and the applicant’s communications with Ms. Kara, the writer of the letter, that it signified that Revenue Canada had made a decision to try to collect the unpaid tax and intended to take measures to attempt to recover the previously “written off” tax debt. And, as is apparent from the requirements to pay

concerné d’accomplir tout acte qu’il a illégalement omis ou refusé d’accomplir, ou déclarer nul ou illégal, renvoyer pour jugement, ou prohiber ou restreindre «toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte de l’office fédéral» [non souligné dans l’original]. Les mots «procédure ou tout autre acte» ont clairement une portée générale et peuvent comprendre une grande diversité d’actions administratives qui ne sont pas pour autant des «décisions ou ordonnances», par exemple les règlements, rapports ou recommandations relevant de pouvoirs légaux, les énoncés de politique, lignes directrices et guides, ou l’une quelconque des formes multiples que peut prendre l’action administrative dans la prestation d’un programme public par un organisme public; voir *Krause c. Canada*, précité.

[12] N’est cependant considéré comme «procédure ou tout autre acte» susceptible de contrôle judiciaire que l’acte administratif qui représente une «procédure ou tout autre acte» d’un «office fédéral», savoir un conseil, bureau, commission ou autre organisme, ou personne «ayant, exerçant ou censé exercer une compétence ou des pouvoirs prévus par une loi fédérale» (paragraphe 2(1) [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 1] de la *Loi sur la Cour fédérale*). La lettre envoyée au demandeur au nom du ministre, et qui fait l’objet de ce recours en contrôle judiciaire, n’était certes ni un acte ni une procédure d’un office fédéral dans l’exercice d’un pouvoir légal, mais le ministre est une personne ayant les pouvoirs légaux, qu’il tient de la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

[13] Même si elle ne s’inscrit pas dans l’exercice d’un pouvoir légal, la mesure administrative prise par une personne ayant des pouvoirs légaux peut être soumise au contrôle judiciaire à titre de «procédure ou tout autre acte» par application de l’alinéa 18.1(3)(b) si elle touche aux droits ou intérêts d’individus. La lettre en question ne comportait aucune décision prise en application d’un pouvoir légal, ni n’était expressément censée porter atteinte à un droit ou intérêt quelconque du demandeur. Cependant, on peut raisonnablement interpréter ce document ainsi que les communications entre le demandeur et M^{me} Kara, sa rédactrice, comme signifiant que Revenu Canada avait décidé de procéder au recouvrement de l’impôt en souffrance et entendait faire le nécessaire pour recouvrer la dette fiscale

that were subsequently issued, this was indeed the case.

[14] There is no doubt that it is potentially very damaging to a taxpayer's business or professional reputation for Revenue Canada to issue requirements to pay that disclose that a taxpayer is in default on a large unpaid tax debt and require the debtor to pay to Revenue Canada whatever the debtor owes to the taxpayer. The *Income Tax Act* provides no remedy by which a taxpayer can challenge the validity of the issuance of a requirement to pay. In my opinion, it would be a serious gap in the Court's supervisory jurisdiction if it could not entertain a challenge to the issuance of a requirement to pay where, as here, the ground of the challenge could not have been raised by the taxpayer on receipt of the notice of assessment.

D. LEGISLATIVE FRAMEWORK

[15] It will be necessary in the course of these reasons to refer to a number of provisions in the federal *Income Tax Act* and the *Income Tax Act* of British Columbia [R.S.B.C. 1996, c. 215]. To set them all out at this stage would be both unnecessary and distracting. I shall therefore set out here only the statutory provisions that are of central importance to the disposition of this application.

Crown Liability and Proceedings Act, R.S.C., 1985, c. C-50

32. Except as otherwise provided in this Act or in any other Act of Parliament, the laws relating to prescription and the limitation of actions in force in a province between subject and subject apply to any proceedings by or against the Crown in respect of any cause of action arising in that province, and proceedings by or against the Crown in respect of a cause of action arising otherwise than in a province shall be taken within six years after the cause of action arose.

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 [subsection 224(1) (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 101)].

antérieurement «radiée». Et tel était effectivement le cas, comme en témoignent les sommations de payer envoyées par la suite.

[14] Ce serait, à n'en pas douter, potentiellement très dommageable pour l'entreprise et la réputation professionnelle du contribuable si Revenu Canada envoyait des sommations de payer qui révèlent que celui-ci est en défaut de paiement d'une dette fiscale considérable et obligeait son débiteur à payer à Revenu Canada ce qu'il doit au contribuable. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit aucune voie de droit que pourrait exercer le contribuable pour contester la validité de la sommation de payer. À mon avis, ce serait une grave lacune dans le pouvoir de contrôle de la Cour si elle ne pouvait connaître du recours contre la sommation de payer dans les cas où, comme en l'espèce, le contribuable est dans l'impossibilité de faire valoir le motif de contestation à la réception de l'avis de cotisation.

D. LES TEXTES APPLICABLES

[15] Il sera nécessaire de citer dans le cours des présents motifs certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (fédérale) et de la loi provinciale de l'impôt sur le revenu, *Income Tax Act* [R.S.B.C. 1996, ch. 215], de la Colombie-Britannique. Ce serait nous encombrer inutilement l'esprit que de les reproduire toutes à ce stade de l'analyse. Je ne citerai donc que les textes qui sont de première importance pour le jugement de ce recours.

Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif, L.R.C. (1985), ch. C-50

32. Sauf disposition contraire de la présente loi ou de toute autre loi fédérale, les règles de droit en matière de prescription qui, dans une province, régissent les rapports entre particuliers s'appliquent lors des poursuites auxquelles l'État est partie pour tout fait générateur survenu dans la province. Lorsque ce dernier survient ailleurs qu'en une province, la procédure se prescrit par six ans.

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 [paragraphe 224(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 101)].

222. All taxes, interest, penalties, costs and other amounts payable under this Act are debts due to Her Majesty and recoverable as such in the Federal Court or any other court of competent jurisdiction or in any other manner provided by this Act.

...

224. (1) Where the Minister has knowledge or suspects that a person is, or will be within one year, liable to make a payment under this Act (in this subsection and subsections (1.1) and (3) referred to as the “tax debtor”), the Minister may in writing require the person to pay forthwith, where the moneys are immediately payable, and in any other case as and when the moneys become payable, the moneys otherwise payable to the tax debtor in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor’s liability under this Act.

Limitation Act, R.S.B.C. 1996, c. 266

1 ...

“action” includes any proceeding in a court and any exercise of a self help remedy;

...

3 (1) ...

(5) Any other action not specifically provided for in this Act or any other Act may not be brought after the expiration of 6 years after the date on which the right to do so arose.

...

9 (1) On the expiration of a limitation period set by this Act for a cause of action to recover any debt, damages or other money, or for an accounting in respect of any matter, the right and title of the person formerly having the cause of action and of a person claiming through the person in respect of that matter is, as against the person against whom the cause of action formerly lay and as against the person’s successors, extinguished.

...

(3) A cause of action, whenever arising, to recover costs on a judgment or to recover arrears of interest on principal money is extinguished by the expiration of the limitation period set by this Act for an action between the same parties on the judgment or to recover the principal money. [Emphasis added.]

222. Tous les impôts, intérêts, pénalités, frais et autres montants payables en vertu de la présente loi sont des dettes envers Sa Majesté et recouvrables comme telles devant la Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent, ou de toute autre manière prévue par la présente loi.

[. . .]

224. (1) S’il sait ou soupçonne qu’une personne est ou sera, dans les douze mois, tenue de faire un paiement à une autre personne qui, elle-même, est tenue de faire un paiement en vertu de la présente loi (appelée «débiteur fiscal» au présent paragraphe et aux paragraphes (1.1) et (3)), le ministre peut exiger par écrit de cette personne que les fonds autrement payables au débiteur fiscal soient en totalité ou en partie versés, sans délai si les fonds sont immédiatement payables, sinon au fur et à mesure qu’ils deviennent payables, au receveur général au titre de l’obligation du débiteur fiscal en vertu de la présente loi.

Limitation Act, R.S.B.C. 1996, ch. 266

[TRADUCTION]

1 [. . .]

«action» s’entend également de toute procédure judiciaire et de l’exercice de toute voie de droit extrajudiciaire.

[. . .]

3 (1) [. . .]

(5) Toute autre action qui n’est pas expressément prévue dans la présente loi ou une autre loi, se prescrit par six ans à compter de la date où prend naissance le droit d’agir en justice.

[. . .]

9 (1) À l’expiration du délai de prescription prévu à la présente loi pour l’action en recouvrement de dette, dommages-intérêts ou autre somme due, ou en reddition de compte, s’éteignent, à l’égard de la personne contre laquelle le droit d’action aurait été exercé et de ses successeurs, le droit et le titre de celui qui avait ce droit d’action comme de quiconque le revendique par l’intermédiaire de ce dernier.

[. . .]

(3) Le droit d’agir, le cas échéant, en recouvrement des frais et dépens ou en recouvrement d’arriéré d’intérêts ou de capital s’éteint à l’expiration du délai de prescription prévu à la présente Loi pour l’action entre les mêmes parties en ce qui concerne le jugement ou le recouvrement du capital. [C’est moi qui souligne.]

E. ISSUES

[16] Although they will be broken into several more specific components, the principal issues raised by this litigation are as follows:

1. Does section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* apply to the exercise by the Minister of National Revenue of the statutory power to issue requirements to pay with respect to a duly assessed tax liability under the *Income Tax Act*?
2. If it does, is the applicant's liability under the *Income Tax Act* one that "arises in a province", or "otherwise than in a province"?
3. If it arises in a province, is the issue of a requirement to pay a "proceeding in a court" or an "exercise of a self help remedy" within the definition of "action" in section 1 of the British Columbia *Limitation Act*?
4. Regarding the requirement to pay issued with respect to unpaid taxes under the British Columbia *Income Tax Act*:
 - (i) does the British Columbia *Income Tax Act* exclude the application of the British Columbia *Limitation Act* from governing the time within which the Minister must exercise the power to collect the tax?
 - (ii) if it does not, does the British Columbia *Limitation Act* apply to the exercise of powers by a Minister of the federal Crown pursuant to the British Columbia *Income Tax Act*?

F. ANALYSIS

[17] Before embarking on a detailed analysis of the issues described above, it will be helpful to bear in mind the approaches to the interpretation of taxation statutes adopted by the courts in recent years. At one time, the principal presumption of statutory interpretation in this area of the law was that taxing statutes should be construed narrowly in favour of the

E. LES POINTS LITIGIEUX

[16] Bien qu'ils se décomposent en plusieurs éléments plus spécifiques, les principaux points en litige sont les suivants:

1. L'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* s'applique-t-il à l'exercice par le ministre du Revenu national du pouvoir légal d'envoyer des sommations de payer relatives à une dette fiscale régulièrement établie en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?
2. Dans l'affirmative, la dette à laquelle le demandeur est tenu en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'est-elle produite «dans une province» ou «ailleurs que dans une province»?
3. Si elle s'est produite dans une province, la sommation de payer est-elle une [TRADUCTION] «procédure judiciaire» ou une [TRADUCTION] «voie de droit extrajudiciaire» au sens de la définition d'«action» à l'article premier de la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique?
4. En ce qui concerne la sommation de payer relative à l'impôt en souffrance par application de la *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique:
 - i) celle-ci exempte-t-elle du délai de prescription prévu à la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique, l'exercice par le ministre du pouvoir de recouvrer l'impôt impayé?
 - ii) sinon, la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique s'applique-t-elle à l'exercice par un ministre fédéral des pouvoirs prévus à la *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique?

F. ANALYSE

[17] En vue de l'analyse détaillée des points litigieux ci-dessus, il convient de se rappeler la façon dont les tribunaux ont interprété les lois fiscales ces dernières années. À une époque, la première présomption en vigueur dans ce domaine était qu'il fallait interpréter les lois fiscales de façon restrictive en faveur du contribuable, auquel il fallait aussi accorder le béné-

taxpayer, who should also be given the benefit of any doubt about the meaning of the legislative provisions in dispute: *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46.

[18] More recently, however, the courts have developed other interpretative approaches or principles that undoubtedly limit the influence previously exercised by the presumption requiring a narrow interpretation of tax legislation in favour of the taxpayer. The following passage from the judgment of Gonthier J. in *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, at pages 17-18 provides authoritative guidance to the current interpretation of tax legislation:

... there is no longer any doubt that the interpretation of tax legislation should be subject to the ordinary rules of construction. At page 87 of his text *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), Driedger fittingly summarizes the basic principles: "... the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament". The first consideration should therefore be to determine the purpose of the legislation, whether as a whole or as expressed in a particular provision. ...

...

The teleological approach makes it clear that in tax matters it is no longer possible to reduce the rules of interpretation to presumptions in favour of or against the taxpayer or to well-defined categories known to require a liberal, strict or literal interpretation.

[19] In addition, as the *Income Tax Act* recognizes, the principle of "horizontal equity" among taxpayers is an important policy objective of the statute, so that whenever possible the Act should be interpreted to ensure that taxpayers who are similarly situated should pay the same amount of tax: *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at pages 751-752. The cost of the failure to collect duly assessed tax must inevitably be borne by other taxpayers and the population at large.

[20] Nonetheless, the special nature of tax legislation, and in particular the reliance placed upon its

force du doute sur le sens de tout texte de loi en jeu: *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46.

[18] Plus récemment, cependant, les tribunaux ont adopté d'autres conceptions ou principes d'interprétation qui limitent indubitablement l'influence exercée par l'ancienne présomption présidant à l'interprétation restrictive en faveur du contribuable. Le passage suivant des motifs prononcés par le juge Gonthier dans *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, aux pages 17 et 18, définit la règle d'interprétation actuellement en vigueur pour la législation fiscale:

Il ne fait plus de doute [...] que l'interprétation des lois fiscales devrait être soumise aux règles ordinaires d'interprétation. Driedger, à la p. 87 de son volume *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), en résume adéquatement les principes fondamentaux: [TRADUCTION] «... il faut interpréter les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur». Primauté devrait donc être accordée à la recherche de la finalité de la loi, que ce soit dans son ensemble ou à l'égard d'une disposition précise de celle-ci [...]

[...]

L'approche téléologique fait clairement ressortir qu'il n'est plus possible, en matière fiscale, de réduire les principes d'interprétation à des présomptions en faveur ou au détriment du contribuable ou encore à des catégories bien circonscrites dont on saurait si elles requièrent une interprétation libérale, stricte ou littérale.

[19] En outre, tel qu'il est consacré dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le principe d'«équité horizontale» entre contribuables est un des objectifs fondamentaux de cette loi, laquelle, de ce fait, doit être autant que possible interprétée de manière à garantir que les contribuables qui se trouvent dans le même cas paient le même montant d'impôt: *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, aux pages 751 et 752. Le manque à gagner tenant au défaut de percevoir l'impôt régulièrement établi est immanquablement supporté par les autres contribuables et par la population dans son ensemble.

[20] Néanmoins, la nature spéciale de la législation fiscale, et en particulier le fait que les gens se guident

provisions by those planning their affairs in order to minimize or avoid tax liability, has meant that the broad and purposive approach applied to legislation in general is not applied to the same extent to the interpretation of tax statutes. The “plain meaning” rule retains a vigour in this area that it does not have elsewhere: see, for example, *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312, at pages 326-327. And in *2747-3174 Québec Inc. v. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 S.C.R. 919, at pages 1013-1014, L'Heureux-Dubé J. said that, for these reasons, and because business practice has often contextualized the meaning of words used in tax statutes, the “plain meaning” rule should be given priority over the purposive or “modern” approach with which courts generally approach the interpretation of legislation.

Issue 1

[21] In order to establish that section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* applies to the Minister's exercise of the power to issue requirements to pay, the applicant must show that the following two elements are satisfied.

- (i) Is the issue of a requirement to pay a “proceeding with respect to any cause of action arising in a province”.

[22] There are two methods by which the Minister may seek to collect a debt that is owing as a result of an unpaid tax liability under section 222 of the *Income Tax Act*. First, the Minister may institute legal proceedings by way of a statement of claim for the recovery of a debt in the Federal Court or any other court of competent jurisdiction. Second, the Minister may employ one of the statutory collection methods that do not require the institution of an action. These include registering a certificate of indebtedness with the Federal Court under section 223 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 129] of the *Income Tax Act* and issuing to third party debtors a requirement to pay under section 224 [as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 101] of the Act.

sur ses dispositions pour organiser leurs affaires en vue de réduire au minimum ou à néant l'impôt à payer, font que la méthode d'interprétation libérale et téléologique des lois en général ne s'applique pas tout à fait à l'interprétation des lois fiscales. La règle d'interprétation selon le «sens ordinaire» retient dans ce domaine une vigueur qu'elle n'a pas ailleurs: voir par exemple *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, aux pages 326 et 327. Et dans *2747-3174 Québec Inc. c. Québec (Régie des permis d'alcool)*, [1996] 3 R.C.S. 919, aux pages 1013 et 1014, M^{me} le juge L'Heureux-Dubé fait remarquer que, pour ces raisons et du fait que le monde des affaires a souvent contextualisé le sens des termes employés dans les lois fiscales, la règle d'interprétation selon «le sens ordinaire» doit primer la méthode d'interprétation téléologique ou «moderne» qui a cours.

Le premier point litigieux

[21] Pour faire valoir que l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratifs* s'applique à l'exercice par le ministre du pouvoir d'envoyer des sommations de payer, le demandeur doit faire la preuve des deux éléments suivants.

- (i) La sommation de payer est-elle «une poursuite pour tout fait générateur survenu dans une province»?

[22] Le ministre dispose de deux méthodes pour recouvrer l'impôt en souffrance en application de l'article 222 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En premier lieu, il peut intenter une action en recouvrement de dette par voie de déclaration en Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent. En second lieu, il peut recourir à l'une des méthodes légales de recouvrement sans avoir à intenter une action en justice. Ces méthodes comprennent notamment l'enregistrement d'un certificat de dette fiscale auprès de la Cour fédérale en application de l'article 223 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 129] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la signification aux tiers débiteurs d'une sommation de payer en application de l'article 224 [mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 101] de la même Loi.

[23] The applicant's first argument was that section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* applies to anything that is a "proceeding", and that the phrase "in respect of any cause of action" only modifies the words that follow it, namely, "arising in that province" or, when relevant, "otherwise than in a province". He then relied on cases where it has been said that "proceedings" is a word of the broadest connotation and is not confined to measures taken in court or as a step in the initiation or prosecution of litigation.

[24] Thus, in *Royce v. Municipality of Macdonald* (1909), 12 W.L.R. 347 (Man. C.A.) it was held that the sale of property under a writ of *fiery facias* in the execution of a judgment was "a proceeding" for the purpose of a municipal taxing statute.

[25] Similarly, in *E. H. Price Limited v. The Queen*, [1983] 2 F.C. 841 (C.A.) the Federal Court of Appeal held that the registration in the Federal Court by the Minister of National Revenue of a certificate of indebtedness was a "proceeding by the Crown" for the purpose of the then subsection 38(2) of the *Federal Court Act* [R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10], which prescribed the limitation period applicable to proceedings by and against the Crown. And in *Twinriver Timber Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1980), 25 B.C.L.R. 175 (B.C.C.A.) affirming (1979), 15 B.C.L.R. 38 (B.C.S.C.) the British Columbia Court of Appeal concluded that the filing of a certificate of default for taxes due constituted an "action" within the meaning of section 1 of the provincial *Limitation Act* and that therefore the six-year limitation period was applicable.

[26] The difficulty that I have with this argument is that it depends upon reading the words of section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* in an artificial and compartmentalized fashion. It seems to me that a more natural interpretation of the words "proceedings . . . in respect of any cause of action

[23] Le premier argument du demandeur est que l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* s'applique à tout ce qui est une «poursuite» (la même notion, correspondant au terme anglais «*proceeding*», se dit «procédure» à l'article 18.1 de la *Loi sur la Cour fédérale*) et que la locution «pour tout fait générateur» a pour fonction unique de qualifier les mots qui suivent, savoir «dans la province» ou, le cas échéant, «ailleurs que dans une province». Il cite à cet effet les causes dans lesquelles il a été jugé que le mot «poursuites» (ou «procédure») a un sens très large et ne se limite aux actions en justice ou aux procédures engagées pour intenter ou pour poursuivre une instance judiciaire.

[24] Ainsi, il a été jugé dans *Royce v. Municipality of Macdonald* (1909), 12 W.L.R. 347 (C.A. Man.) que la vente d'un bien immeuble en exécution d'un bref de *fiery facias* faisant suite à un jugement était «une procédure» engagée dans le contexte d'un règlement fiscal municipal.

[25] De même, dans *E. H. Price Limited c. La Reine*, [1983] 2 C.F. 841 (C.A.), la Cour d'appel fédérale a jugé que l'enregistrement par le ministre du Revenu national d'un certificat de dette fiscale en Cour fédérale était une «procédure engagée par ou contre la Couronne» au regard du paragraphe 38(2) en vigueur à l'époque de la *Loi sur la Cour fédérale* [S.R.C. 1970 (2^e Supp.), ch. 10], qui prévoyait le délai de prescription applicable en la matière. Et dans *Twinriver Timber Ltd. v. R. in Right of B.C.* (1980), 25 B.C.L.R. 175 (C.A.C.-B.) confirmant (1979), 15 B.C.L.R. 38 (C.S.C.-B.), la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a conclu que l'enregistrement d'un certificat de défaut de paiement d'impôt exigible constituait une «action» au sens de l'article premier de la loi provinciale sur la prescription des actions et se prescrivait donc par six ans.

[26] La faiblesse de cet argument tient à ce qu'il est fondé sur une interprétation artificielle et compartimentée des termes de l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*. Il me semble qu'une interprétation plus naturelle des mots «poursuites [. . .] pour tout fait

arising in that province” is that they constitute a single concept, so that each of the components limits what precedes it. Thus, the phrase “in respect of any cause of action” limits the scope of the word “proceedings”, and “arising in that province” locates the “cause of action”.

[27] In my opinion, therefore, the relevant question at this stage of the inquiry is whether the issue of a requirement to pay is a “proceeding with respect to a cause of action”. Returning to *E. H. Price Limited*, the respondent argued that the Court in that case concluded that the registration of a certificate was a “[proceeding] brought by or against the Crown” for the purpose of subsection 38(2), as it then was, of the *Federal Court Act*. However, the Court also said that the registration was not a “proceeding in the Court with respect to a cause of action” for the purpose of the limitation period prescribed by subsection 38(1).

[28] The absence of the words, “in the Court”, from section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* arguably makes section 32 broader in scope than subsection 38(2) of the *Federal Court Act* that was considered in *E. H. Price Limited*. In an attempt to refute this argument, counsel for the respondent submitted that the words, “in the Court”, are merely formulaic in nature and are found throughout the *Federal Court Act*, where their function is simply to limit the application of its provisions to the Federal Court of Canada.

[29] The words, “in the Court”, should therefore not be read in the former subsection 38(1) of the *Federal Court Act* as imposing any kind of limit on the concept of a “proceeding with respect to a cause of action”, other than to locate it in the Federal Court of Canada. Thus, the conclusion in *E. H. Price Limited* that the registration of a certificate under the *Excise Tax Act* [R.S.C. 1970, c. E-13] was not a “proceeding in the Court with respect to a cause of action” disposes of the applicant’s contention that a requirement to pay is a “proceeding with respect to a cause of action” for the purpose of section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act*.

générateur survenu dans la province» est qu’ils forment un seul concept, dans lequel chacun des éléments limite ce qui le précède. C’est ainsi que la locution «pour tout fait générateur» limite la portée du terme «poursuites», et les mots «survenu dans la province» localisent le «fait générateur».

[27] La question qui se pose donc en ce stade de l’examen est de savoir si la sommation de payer vaut «poursuite pour un fait générateur». Citant *E. H. Price Limited*, le demandeur soutient qu’il y a été jugé que l’enregistrement d’un certificat constituait une «[procédure engagée] par ou contre la Couronne» au regard du paragraphe 38(2) en vigueur à l’époque de la *Loi sur la Cour fédérale*. Cependant, il y a été jugé aussi que l’enregistrement n’était pas «une procédure devant la Cour relativement à une cause d’action» pour ce qui était du délai de prescription prévu au paragraphe 38(1).

[28] On pourrait soutenir que l’absence des mots «devant la Cour» de l’article 32 de la *Loi sur la responsabilité de l’État et le contentieux administratif* fait que ce dernier a un champ d’application plus étendu que le paragraphe 38(2) de la *Loi sur la Cour fédérale*, qui était en jeu dans *E. H. Price Limited*. En réfutation de cet argument, l’avocate du défendeur soutient que les mots «devant la Cour» sont juste une figure de style et se retrouvent tout au long de la *Loi sur la Cour fédérale*, où ils ont pour seule fonction de limiter l’application des dispositions de cette Loi à la Cour fédérale du Canada.

[29] Les mots «devant la Cour» figurant à l’ancien paragraphe 38(1) de la *Loi sur la Cour fédérale* ne devraient donc pas s’interpréter comme imposant quelque limite que ce soit au concept de «procédure relative à une cause d’action», mais comme en localisant le contexte à la Cour fédérale du Canada. Ainsi donc, la conclusion tirée dans *E. H. Price Limited* que l’enregistrement d’un certificat prévu à la *Loi sur la taxe d’accise* [S.C.R. 1970, ch. E-13] n’était pas une «procédure devant la Cour relativement à une cause d’action» réduit à néant l’argument du demandeur qu’une sommation de payer est une «poursuite pour un fait générateur» au sens de l’article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif*.

[30] A difficulty with this argument is that, in distinguishing subsections 38(1) and (2) in *E. H. Price Limited*, Clement D.J. emphasized the presence of the words “in the Court” (or “in court” as he also sometimes incorrectly put it) in subsection 38(1). This is what he seems to have regarded as preventing him from concluding that registering a certificate of indebtedness fell within that subsection, but permitted him to decide that it did fall within subsection 38(2), where the operative words were “proceedings brought by or against the Crown”, with no “in the court” limitation. In view of this, I am unable to conclude that *E. H. Price Limited* is as damaging to the applicant’s case as the respondent contends.

[31] Counsel for the respondent also argued that, by their very nature, statutory limitation periods operate as defences raised to proceedings taken in the course of litigation. A requirement to pay is not issued as a result of any court process and therefore statutes of limitation are simply irrelevant to the timing of its issuance. While the applicant’s failure to pay tax due undoubtedly created a cause of action in the respondent, the respondent had elected not to pursue that cause of action, but to have resort to one of the statutory debt collection tools provided by the *Income Tax Act*. The existence of an uninvoked cause of action is not sufficient to render the issue of a requirement to pay a proceeding “with respect to a cause of action”.

[32] Support for this view, albeit in a rather different context, can be found in *Mark v. Canada (Minister of Fisheries and Oceans)* (1991), 50 F.T.R. 157 (F.C.T.D.), where Cullen J. held that the suspension of a commercial fishing licence for allegedly breaching fishery regulations was not “a proceeding in any cause or matter” that could be the subject of a stay by the Court pursuant to section 50 of the *Federal Court Act*, even though the Minister could presumably have instituted proceedings in Court for any breach of the regulations.

[30] La faiblesse de cet argument tient à ce qu’en distinguant les paragraphes (1) et (2) de l’article 38 dans *E. H. Price Limited*, le juge suppléant Clement a insisté sur la présence des mots «devant la Cour» (en anglais «*in the Court*»), bien qu’à quelques reprises il eût écrit par inadvertance «*in court*», qui signifie à peu près «en justice») au paragraphe 38(1). C’est ce qui l’a apparemment empêché de conclure que l’enregistrement d’un certificat de dette fiscale tombait dans le champ d’application de ce paragraphe, mais lui a permis de décider qu’il tombait sous le coup du paragraphe 38(2), où les termes clés étaient «procédures engagées par ou contre la Couronne», sans la restriction que représente le complément circonstanciel «devant la Cour». Il m’est donc impossible de conclure que le précédent *E. H. Price Limited* est aussi dommageable aux arguments du demandeur que le prétend la défenderesse.

[31] L’avocate représentant le défendeur soutient encore que de par leur nature, les délais de prescription servent d’exceptions opposées aux procédures introduites dans une instance judiciaire. Une sommation de payer n’est envoyée à la suite d’aucune procédure judiciaire; de ce fait, le moment de son envoi n’a rien à voir avec le délai de prescription. Bien que le défaut par le demandeur de payer l’impôt exigible ait indubitablement donné naissance à un droit d’action chez le défendeur, celui-ci avait choisi de ne pas faire valoir ce droit, mais d’avoir recours à l’un des moyens légaux de recouvrement de dette prévus par la *Loi de l’impôt sur le revenu*. L’existence d’un fait générateur non invoqué ne suffit pas à faire de la sommation de payer une procédure «pour un fait générateur».

[32] Cette vue est confortée, encore que ce soit dans un tout autre contexte, par *Mark c. Canada (Ministre des Pêches et des Océans)* (1991), 50 F.T.R. 157 (C.F. 1^{re} inst.), où le juge Cullen a conclu que la suspension d’un permis de pêche pour cause de violation du règlement applicable n’était pas «une procédure dans toute affaire» que la Cour pourrait suspendre en application de l’article 50 de la *Loi sur la Cour fédérale*, bien que le ministre eût pu intenter une action en justice pour n’importe quelle violation du règlement.

[33] The respondent's submission on the limiting effect of the words "with respect to a cause of action" seems to me persuasive. Nor is it weakened by the fact that limitations statutes may apply both to the initiation of proceedings in court, and to attempts to execute judgments. This is because a judgment is obtained as a result of a litigant's pursuing a cause of action, and the execution of a judgment can therefore readily be characterized as a measure taken "with respect to a cause of action".

[34] My conclusion on this point is sufficient to dismiss the application, but out of deference to the thorough arguments presented by counsel, and in case I am wrong, I shall now consider whether the applicant has established that the other element of section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* is satisfied.

(ii) Does the *Income Tax Act* exclude the application of section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act*?

[35] The opening words of section 32, "Except as otherwise provided in this Act or in any other Act of Parliament", limit the scope of its application. The respondent's argument is that the *Income Tax Act* contains its own limitation periods that apply to various aspects of the assessment, reassessment, review of assessments and collection of tax. In other words, the statute is a complete code and is not subject to limitation periods prescribed in general legislation dealing with proceedings to which the Crown is a party, or to civil litigation as a whole.

[36] Two cases were brought to my attention where this issue was explicitly raised. In *E. H. Price Limited, supra*, it was held that the limitation statutes did not prescribe the time within which a certificate of indebtedness must be registered with the Court under the *Excise Tax Act*. The Court drew this inference from provisions in the *Excise Tax Act* to the effect that sums payable under it were recoverable "at any time".

[37] A similar inference was drawn in *Brière v. Canada (Employment and Immigration Commission)*,

[33] Je trouve convaincant l'argument du défendeur sur l'effet limitatif des mots «relativement à une cause d'action». Cet argument n'est pas non plus affaibli par le fait que la prescription légale peut s'appliquer à la fois aux actions en justice et aux mesures d'exécution des jugements. Cela s'explique du fait que le jugement résulte de la poursuite par une partie de sa cause d'action, et que l'exécution du jugement peut alors être considérée comme une mesure prise «relativement à une cause d'action».

[34] Ma conclusion sur ce point suffit pour débouter le demandeur de son recours, mais par égard aux arguments soignés proposés par son avocat et au cas où j'aurais tort, j'examinerai maintenant si le demandeur a prouvé que son cas répond à la seconde condition que pose l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*.

(ii) La *Loi de l'impôt sur le revenu* déroge-t-elle à l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*?

[35] Les premiers mots de l'article 32, «Sauf disposition contraire de la présente loi ou de toute autre loi fédérale», en limitent le champ d'application. Le défendeur soutient que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit ses propres délais de prescription, qui s'appliquent aux diverses mesures de cotisation, de nouvelle cotisation, de révision de cotisation et de perception de l'impôt. En d'autres termes, cette loi est un code en soi et n'est pas soumise à la prescription légale applicable en contentieux administratif ou en contentieux civil.

[36] Deux précédents sont cités, où ce point a été expressément invoqué. Dans *E. H. Price Limited, précité*, il a été jugé que l'enregistrement d'un certificat de dette fiscale auprès de la Cour sous le régime de la *Loi sur la taxe d'accise* n'était soumis à aucun délai de prescription. La Cour a tiré cette conclusion des dispositions de cette Loi, aux termes desquelles les sommes dues sous son régime étaient recouvrables «en tout temps».

[37] La même conclusion a été tirée dans *Brière c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration)*,

[1989] 3 F.C. 88 (C.A.), where the statute prescribed specific limitation periods within which the Commission could recover benefits paid in error to those not entitled. Having failed to comply with the notice provisions under the *Unemployment Insurance Act, 1971* [S.C. 1970-71-72, c. 48], which were relevant to the running of the limitation period, the Commission was not able to rely upon a provision in the *Civil Code of Lower Canada* governing prescription periods in general.

[38] However, since there were words in the statutes in these cases that related to the very measures invoked and alleged to be subject to the limitations statute, the decisions do not bear directly on the problem in the case at bar. However, counsel for the respondent also pointed out that when *E. H. Price Limited*, *supra*, and *Brière*, *supra*, were decided, subsection 38(2) of the *Federal Court Act* stated that it applied unless another act expressly provided otherwise. The word “expressly” no longer appears in section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act*, thus making it easier for a court to infer from the overall scheme created by the statute that its limitations provisions are exhaustive.

[39] Counsel for the respondent took me through a large number of provisions in the *Income Tax Act* that impose a time limit on other aspects in the assessment and collection of tax. The provision that seemed to me of most direct assistance is section 225.1 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 184; Sch. VIII, s. 131; 1998, c. 19, s. 225], which prohibits the collection of tax until the expiry of the 90 days within which the taxpayer may appeal an assessment. The existence of this provision supports an inference from the absence of a prescribed time after which no collection can be made that Parliament intended that there should be no such limitation period.

[40] In addition, I attach some importance to the fact that subsection 152(1) [as am. *idem*, s. 42] of the

[1989] 3 C.F. 88 (C.A.), où la loi applicable prévoyait expressément le délai de recouvrement par la Commission des prestations versées par erreur à ceux qui n’y avaient pas droit. Faute d’avoir observé les dispositions de la *Loi de 1971 sur l’assurance-chômage* [S.C. 1970-71-72, ch. 48] sur le préavis qui fait courir le délai de prescription, la Commission n’a pas pu invoquer la prescription prévue au *Code civil du Bas-Canada*.

[38] Mais, comme les lois en jeu dans ces causes comportaient des termes visant les mesures en question et auxquelles a été opposée l’exception de prescription légale, ces précédents ne s’appliquent pas directement au point litigieux qui nous occupe. Cependant, l’avocate du défendeur fait également observer qu’à l’époque des décisions *E. H. Price Limited* et *Brière*, précitées, le paragraphe 38(2) de la *Loi sur la Cour fédérale* prévoyait, dans sa version anglaise par l’adverbe «*expressly*», qu’il s’appliquait sauf disposition contraire (expresse) de toute autre loi. Or, ce terme «*expressly*» ne figure plus à l’article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif*, ce qui permet de conclure plus facilement de la loi prise dans son ensemble que ses dispositions sur le délai de prescription sont exhaustives.

[39] L’avocate du défendeur a passé en revue un grand nombre de dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui imposent un délai pour l’accomplissement de diverses mesures dans le processus d’établissement et de perception de l’impôt. La disposition qui me semble la plus directement utile en l’espèce est l’article 225.1 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 184; ann. VIII, art. 131; 1998, ch. 19, art. 225], qui interdit la perception de l’impôt avant l’expiration du délai de 90 jours au cours duquel le contribuable peut interjeter appel de la cotisation. L’existence de cette disposition engage à conclure du défaut de prescrire un délai après l’expiration duquel la perception n’est plus possible, que le législateur entendait exclure pareil délai de prescription.

[40] En outre, j’attache une certaine importance au fait que le paragraphe 152(1) [mod., *idem*, art. 42] de

Income Tax Act requires the Minister, on the receipt of the taxpayer's return, to examine the return and assess the tax payable "with all due dispatch". This provision ensures that in most cases taxpayers are assessed soon enough after the end of the year in which the income was earned and the return filed, so that the evidence required to challenge the assessment is still likely to be fresh. The fact that the Court has held in *Ginsberg v. Canada*, [1996] 3 F.C. 334 (C.A.) reversing [1994] 2 C.T.C. 2063 (T.C.C.) and *J. Stollar Construction Ltd. v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2171 (T.C.C.) that a failure by Revenue Canada to comply with subsection 152(1) does not invalidate the assessment is not inconsistent with Parliament's intention that assessments are to be made promptly.

[41] Other examples of the inclusion in the *Income Tax Act* of specific time limitation periods include: subsections 227.1(4) (two-year limitation period beyond which the Minister may not assess a director of a corporation for corporate tax debts); 152(3.1)(b) (reassessments must normally be undertaken within three years of an assessment); 152(4) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181] (in certain situations the Minister may reassess tax at any time); and 227(10) [as am. *idem*, s. 226] (the Minister may assess a director of a corporation at any time).

[42] I am satisfied that, given the complex and unique nature of the statutory scheme for the levying and collection of income tax, it is a clear inference from the statutory provisions to which I have referred that Parliament has "otherwise provided" for prescription, and that section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* accordingly does not apply to the collection of a debt arising under section 222 of the *Income Tax Act*.

[43] The courts have often accepted that taxing statutes constitute complete codes into which the legislature did not intend them to import general legal principles, rules or remedies. For example, in *Marcel Grand Cirque Inc. v. Quebec (Deputy Minister of*

la Loi de l'impôt sur le revenu fait au ministre obligation, dès réception de la déclaration du contribuable, de l'examiner et de fixer l'impôt «avec toute la diligence possible». Cette disposition garantit que dans la grande majorité des cas, l'impôt est fixé suffisamment tôt après la fin de l'année durant laquelle le revenu a été gagné et la déclaration faite, pour que les preuves nécessaires pour contester la cotisation soient probablement encore fraîches. La conclusion tirée par la Cour dans *Ginsberg c. Canada*, [1996] 3 C.F. 334 (C.A.) infirmant la décision de première instance [1994] 2 C.T.C. 2063 (C.C.I.), et *J. Stollar Construction Ltd. c. M.R.N.*, [1989] 1 C.T.C. 2171 (C.C.I.) que le défaut par Revenu Canada de se conformer au paragraphe 152(1) n'invalide pas la cotisation, ne va pas à l'encontre de la volonté du législateur de faire en sorte que les cotisations soient faites avec diligence.

[41] Parmi les autres dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui prévoient un délai fixe, on peut citer le paragraphe 227.1(4) (délai de deux ans pour recouvrer auprès d'un administrateur la dette fiscale de la société); 152(3.1)b) (la nouvelle cotisation doit normalement être faite dans les trois années qui suivent la cotisation); 152(4) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 181] (dans certains cas le ministre peut établir une nouvelle cotisation à une date quelconque); et 227(10) [mod., *idem*, art. 226] (la cotisation établie contre un administrateur de société n'est soumise à aucun délai).

[42] Étant donné la nature complexe et singulière du régime légal d'établissement et de perception de l'impôt sur le revenu, on peut conclure sans peine des dispositions susmentionnées que le législateur a pris des «dispositions contraires» de prescription légale, et que l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* ne s'applique pas au recouvrement de la dette fiscale visée à l'article 222 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[43] Il a été jugé à maintes reprises que les lois fiscales constituent des codes complets, dans lesquels le législateur n'entend pas intégrer les principes, règles ou moyens de recours du droit commun. Par exemple, dans *Marcel Grand Cirque Inc. c. Québec (Sous-*

Revenue) (1995), 107 F.T.R. 18 (F.C.T.D.), at page 21, this Court held that it had no jurisdiction to entertain a motion in revocation of judgment in respect of a certificate filed with the court in which the taxpayer sought to challenge the assessment of tax on which the certificate was based:

The **Excise Tax Act**, like the **Income Tax Act**, . . . contains in effect a complete code for the collection of taxes pursuant to which a taxpayer, after receiving a notice of assessment, may file a notice of opposition and possibly appeal to the Tax Court of Canada.

[44] Counsel for the applicant, Mr. Worland, had some difficulty in articulating the injustice that his client would suffer if the Minister were permitted to issue requirements to pay, or to take other statutory collection measures, more than six years after the applicant's tax liability had been assessed. The applicant had been assessed promptly and had had an opportunity to challenge these assessments soon enough after the income had been earned to enable him to produce any relevant evidence. In fact, he has never disputed the assessments. His financial inability to pay the arrears would have prevented him from discharging his pre-1986 tax debts earlier, thus avoiding the large amount of interest that has been charged to him. At best, the applicant could be said to have been entitled in 1992 to the peace of mind that comes from knowing that the Minister of National Revenue could no longer pursue him for an old debt.

[45] Although not directly relevant to this application, the logic of the respondent's position is that, since it can be inferred from other provisions in, and the overall structure of, the *Income Tax Act* that section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* is excluded, the Crown may attempt to collect a tax debt outside the general statutory limitation periods either by one of the statutory collection methods, as here, or by an action for debt. Surprising as it may seem that the Crown's action for debt would not be statute barred, this does seem to be a logical consequence of the respondent's argument. While this consideration has given me some pause, I have decided that it does not tip the balance in favour of the applicant's position.

ministre du Revenu) (1995), 107 F.T.R. 18 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 21, la Cour s'est déclarée incompétente pour connaître d'une requête en révocation du jugement relatif à un certificat déposé auprès d'elle, requête par laquelle la contribuable contestait la cotisation d'impôt qui avait donné lieu à ce certificat:

La **Loi sur la taxe d'accise**, tout comme la **Loi de l'impôt sur le revenu**, [. . .] contient en effet un code complet de perception des impôts en vertu duquel, après avoir reçu un avis de cotisation, un contribuable peut logger un avis d'opposition et en appeler éventuellement devant la Cour canadienne de l'impôt.

[44] L'avocat du demandeur, M^e Worland, n'a pu dire exactement quelle injustice son client subirait si le ministre pouvait envoyer des sommations de payer ou prendre d'autres mesures légales de recouvrement plus de six ans après que sa dette fiscale eut été établie. Le demandeur avait reçu promptement ses cotisations d'impôt et avait eu la possibilité de les contester suffisamment tôt après que le revenu en question eut été gagné, pour être en mesure de produire toute preuve pertinente. En fait, il n'a jamais remis en question ces cotisations. Le fait qu'il n'avait pas les moyens pour régler l'arriéré d'impôt signifie qu'il n'aurait pu acquitter plus tôt la dette fiscale accumulée avant 1986, et éviter de ce fait les intérêts considérables auxquels il est tenu. Au mieux, il pourrait prétendre qu'il avait droit en 1992 à la tranquillité d'esprit du fait que le ministre du Revenu national ne pourrait plus le poursuivre pour une vieille dette.

[45] Bien qu'elle n'ait pas un rapport direct avec ce recours, la logique qui sous-tend la position de la défenderesse est que, puisqu'il est possible de conclure d'autres dispositions et de la structure d'ensemble de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* est exclu, la Couronne peut chercher à recouvrer une dette fiscale sans avoir égard à la prescription légale du droit commun, soit par l'une des méthodes de recouvrement prévues par la loi, comme en l'espèce, soit par voie d'action en recouvrement de dette. Aussi étonnant que puisse être le fait que l'action en recouvrement de dette par l'État ne serait pas soumise à la prescription légale, il semble que ce soit là une conséquence logique de l'argument du

[46] First, it is a hypothetical consideration in the context of this case, and there may be reasons that have not been canvassed here for concluding that the Crown's right to pursue an action for debt is subject to a statutory limitation period, even though the statutory collection methods are not. Second, the respondent's statutory duty to assess "with all due dispatch" the tax owing provides protection against most of the mischiefs at which statutory prescription periods are aimed. Third, to regard the respondent's ability to collect tax as subject to the *Crown Liability and Proceedings Act* for this reason alone would give insufficient weight to the difficulties that importing general limitation periods would cause to the fair and effective collection of tax arrears.

[47] For example, as already noted, horizontal equity is a well-established principle of tax law and administration, and to prevent the Crown from recovering against persons whose income may fluctuate considerably over time, as seems to be the applicant's position, would be unfair to the majority of taxpayers whose income is steady and who have tax deducted at source.

[48] Moreover, if the prescription period were to run from the date of assessment then, in cases where the taxpayer seeks a review and exercises rights of appeal, the respondent may be left with relatively little time within which to collect any arrears. However, this difficulty may be avoided by holding that the prescription period starts only at the time when the Crown may collect the tax; 90 days after the assessment, or when all rights of appeal have been exhausted.

[49] Accordingly, I am satisfied that the *Income Tax Act* provides for prescription and by clear implication excludes section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* from applying to an exercise by the

défendeur. Après mûre réflexion, j'ai décidé que cette considération ne fait pas pencher la balance en faveur du demandeur.

[46] En premier lieu, il s'agit là d'une considération hypothétique dans le contexte de la cause, et il se peut qu'il y ait des motifs, qui n'ont pas été relevés, pour conclure que le droit de l'État d'intenter une action en recouvrement de dette est soumis à la prescription légale, lors même que les méthodes de recouvrement prévues par la loi ne le sont pas. En deuxième lieu, l'obligation que le défendeur tient de la loi d'établir «avec toute la diligence possible» l'impôt exigible assure la protection contre la majorité des torts que visent à prévenir les délais de prescription légale. Enfin, considérer le pouvoir du défendeur de percevoir l'impôt comme étant assujéti à la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* rien que pour cette raison reviendrait à faire peu de cas des difficultés que l'inclusion du délai de prescription du droit commun causerait au recouvrement équitable et efficace des arriérés d'impôt.

[47] Par exemple, comme il a déjà été noté, l'équité horizontale est un principe bien ancré de législation et d'administration fiscale, et empêcher que l'État recouvre la dette due par des personnes dont le revenu peut fluctuer considérablement au fil du temps, comme semble être le cas du demandeur, serait injuste envers la majorité des contribuables dont le revenu est stable et dont l'impôt est retenu à la source.

[48] En outre, si le délai de prescription doit courir de la date de la cotisation, il en résultera que dans les cas où le contribuable agit en contrôle judiciaire ou fait appel, le défendeur peut n'avoir que relativement peu de temps pour recouvrer l'arriéré, le cas échéant. Cependant, on peut obvier à cette difficulté en jugeant que le délai de prescription ne court qu'à partir du moment où l'État est en droit de percevoir l'impôt, c'est-à-dire 90 jours après la cotisation ou après que tous les droits d'appel auront été épuisés.

[49] En conséquence, je conclus que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit ses propres délais de prescription et exclut l'application de l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le conten-*

Minister of the statutory powers to enforce tax debts.

tieux administratif à l'exercice par le ministre de son pouvoir légal de forcer le règlement des dettes fiscales.

Issue 2

Le deuxième point litigieux

[50] In the event that my conclusion on both parts of the above issue are wrong, then the final question relating to the interpretation of section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* is whether the British Columbia *Limitation Act* applies. It will apply only if the failure to pay tax owing is a “cause of action arising in that province”. If, on the other hand, the cause of action arises “otherwise than in a province”, then the six-year limitation provision contained in section 32 for proceedings by and against the federal Crown will apply.

[50] Au cas où j'aurais tiré la mauvaise conclusion sur les deux éléments du point litigieux ci-dessus, la dernière question qui se pose au sujet de l'applicabilité de l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité de l'État et le contentieux administratif* est de savoir si la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique s'applique. Celle-ci ne s'applique que si le défaut de payer l'impôt exigible est «un fait générateur survenu dans la province». Si par contre, le fait générateur s'est produit «ailleurs que dans une province», c'est le délai de prescription de six ans prévu à l'article 32 pour les procédures engagées par ou contre l'État fédéral, qui s'applique.

[51] In this case there appear to be two principal consequences of concluding that the cause of action arises in a province and that the applicable limitation period is that contained in the British Columbia *Limitation Act*. First, section 1 of that Act defines the word “action” to which the Act applies as meaning, “any proceeding in a court and any exercise of a self help remedy”. The applicant argues that the issue of a statutory requirement to pay must fall under one or the other branch of this broad definition of the word “action”, and that if they are not a “proceeding in a court”, they must be a “self help remedy”. Second, the *Limitation Act* provides in subsection 9(3) that a time-barred debt is extinguished; most limitation statutes merely make the debt unenforceable by proceedings instituted in court.

[51] Conclure en l'espèce que le fait générateur s'est produit dans une province et que le délai de prescription applicable est celui que prévoit la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique aura deux principales conséquences. En premier lieu, l'article premier de cette Loi définit [TRADUCTION] l'«action» soumise à son application comme s'entendant de [TRADUCTION] «toute procédure judiciaire et de l'exercice de toute voie de droit extrajudiciaire». Le demandeur soutient que la sommation de payer doit tomber soit dans l'une soit dans l'autre catégorie de cette large définition du terme «action»; donc si elle n'est pas une «procédure judiciaire», elle doit être une «voie de droit extrajudiciaire». En second lieu, la même loi prévoit en son paragraphe 9(3) que la dette prescrite est éteinte; la grande majorité des lois portant délai de prescription prévoient seulement que la dette prescrite ne peut être recouvrée au moyen d'une procédure judiciaire.

[52] Although not relevant in the context of this case, if the applicant is correct in his contention that a debt owed under the *Income Tax Act* normally arises in the province where the taxpayer resides, then the length of time available to the Crown to collect a tax debt will vary according to the taxpayer's province of residence, since provincial limitation statutes vary quite significantly across the country.

[52] Bien que ce point ne présente aucune importance dans le contexte de l'affaire, il se trouve que si le demandeur a raison de soutenir qu'une dette due par application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se fait normalement jour dans la province de résidence du contribuable, le délai pendant lequel l'État peut recouvrer cette dette varie selon la province de résidence puisque les lois en matière de prescription sont bien différentes d'une province à l'autre.

[53] Mr. Worland relied on two cases where it was asserted that a debt under a federal statute is a cause of action arising in a province, and therefore would have been subject to the limitations statute of the province in which the taxpayer resided if the federal statute had not excluded its application: *E. H. Price Limited*, *supra*, at page 844 (*Excise Tax Act*), *Brière*, *supra*, at pages 108-109 (*Unemployment Insurance Act*, 1971).

[54] More recently, however, in *Gingras v. Canada*, [1994] 2 F.C. 734 (C.A.), Décary J.A. considered (at page 767) whether the Crown's obligation to pay a language bonus to the plaintiff as a member of the RCMP arose under federal or provincial law. If the latter, then it would be subject to the limitation period prescribed in the *Civil Code of Lower Canada*. Décary J.A. pointed out that it would be somewhat incongruous if the enforceability of the right created by a federal statute depended on the province in which the member happened to live. On the facts, however, it was not necessary for him to express a definitive view on whether the statute created a federal cause of action.

[55] I should note that I did not find particularly helpful the statements in *English, Scottish and Australian Bank, Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, [1932] A.C. 238 (H.L.) to the effect that a debt must have a "local situation" and that this will normally be where the debtor resides. The context of that case was very different, relating as it did to whether a debt was "property locally situated out of the United Kingdom" for the purpose of being exempted from stamp duty. Moreover, it did not speak at all to the federalism aspect of the issue raised by the case at bar which may call for a different approach to "locating" a debt.

[56] In principle there is much to be said in favour of the proposition that the *Income Tax Act* should be applied uniformly to taxpayers across the country to the greatest extent possible. Of course, as Mr. Worland pointed out, there are situations in which taxpayers' liability on the same facts will inevitably

[53] M^e Worland s'appuie sur deux précédents, où il a été jugé qu'une dette exigible par application d'une loi fédérale est une cause d'action survenue dans une province, et est donc soumise au délai de prescription prévu par la loi de la province où réside le contribuable, si la loi fédérale n'en a pas exclu l'application: *E. H. Price Limited*, précité, à la page 844 (*Loi sur la taxe d'accise*), et *Brière*, précité, aux pages 108 et 109 (*Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*).

[54] Plus récemment, cependant, dans *Gingras c. Canada*, [1994] 2 C.F. 734 (C.A.), le juge Décary a examiné (à la page 767) si l'obligation pour l'État de payer la prime linguistique au demandeur, qui était un agent de la GRC, découlait de la loi fédérale ou provinciale. Si cette obligation tenait à la loi provinciale, elle devait être soumise au délai de prescription prévu au *Code civil du Bas-Canada*. Le juge Décary fait observer qu'il serait plutôt incongru que l'applicabilité d'un droit créé par une loi fédérale dépendait de la province où habitait cet agent. Les faits de la cause étaient cependant tels qu'il ne lui était pas nécessaire de tirer une conclusion définitive sur la question de savoir si la loi en jeu créait une cause d'action fédérale.

[55] Je dois faire remarquer que le point litigieux en l'espèce n'est guère éclairé par la conclusion tirée dans *English, Scottish and Australian Bank, Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, [1932] A.C. 238 (H.L.), qu'une dette devait être «localisée en un lieu» et que ce lieu était normalement le lieu de résidence du débiteur. Le contexte de cette dernière cause était très différent, puisqu'il s'agissait de savoir si la dette en question «était localisée à l'extérieur de la Grande-Bretagne» pour bénéficier de l'exemption des droits de timbre. En outre, il n'était nullement question du contexte fédéral qui est en jeu en l'espèce, lequel peut nécessiter une approche différente pour ce qui est de la «localisation» de la dette.

[56] En principe, on ne peut guère contester que la *Loi de l'impôt sur le revenu* doive, autant que possible, s'appliquer uniformément aux contribuables à travers le pays. Il est naturellement des cas où, comme le fait observer M^e Worland, la dette contractée par le contribuable en raison des mêmes faits variera inévita-

vary depending on the province where they reside. Thus, whether or not a tax is payable, or an expenditure deductible, may depend on the legal consequences that the law of contract of the province where the taxpayer resides ascribes to a particular transaction.

[57] However, in my view even though the liability of the taxpayer to pay money due under the *Income Tax Act* is a debt to the Crown, and debt is a common law concept, there is no reason of policy for subjecting its enforceability to provincial law when this will detract from the uniform application of the statute without any justification. Indeed, if the law of British Columbia applies to the debt in question here it would be extinguished altogether.

[58] Moreover, I note that in *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women v. M.N.R.*, [1999] 1 S.C.R. 10, Gonthier J. said [at paragraph 28] that, even though the *Income Tax Act* did not define the term “charitable”, but left it to the courts to elaborate, the statute’s conception of charity is uniform federal law across the country and does not

. . . accord precisely with the way these terms are understood in the common law provinces, due to judicial decisions and provincial statutory incursions into the common law.

[59] In my opinion, therefore, the *Income Tax Act* should be interpreted as creating a federal cause of action in the event that a taxpayer fails to pay tax duly assessed. Accordingly, if a general limitation period were applicable to the Crown’s ability to collect tax through any of the statutory collection methods, it would be the six-year period prescribed by section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act*, and not that contained in the limitation statute of the province where the taxpayer resided.

Issue 3

[60] If I am wrong on this point, and the British Columbia *Limitation Act* applies, then I agree with the

blement selon la province de sa résidence. Ainsi donc, que l’impôt soit exigible ou non, ou qu’une dépense soit déductible ou non, pourra dépendre des effets juridiques que le droit des contrats en vigueur dans la province où habite le contribuable reconnaît à un acte commercial donné.

[57] À mon avis cependant, bien que l’argent dû par le contribuable par application de la *Loi de l’impôt sur le revenu* soit une dette envers l’État, et que la dette soit un concept de common law, il n’y a aucune raison de principe d’en subordonner l’exécution à la loi provinciale dès lors que pareille sujétion déroge sans justification à l’application uniforme de la loi. En effet, si la loi de la Colombie-Britannique était applicable à la dette en question, celle-ci aurait été tout bonnement éteinte.

[58] D’ailleurs, dans *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women c. M.R.N.*, [1999] 1 R.C.S. 10, le juge Gonthier a fait observer [au paragraphe 28] que, bien que la *Loi de l’impôt sur le revenu* ne définisse pas la notion d’«organisme de bienfaisance» et en laisse le soin aux tribunaux, elle la conçoit sous l’optique de la loi fédérale uniforme à travers le pays et cette conception

[. . .] ne [correspond] pas précisément à celle qu’on leur donne dans les provinces de common law, en raison des décisions des tribunaux et des incursions législatives des provinces dans la common law.

[59] J’estime donc qu’il faut interpréter la *Loi de l’impôt sur le revenu* comme créant une cause d’action fédérale dans le cas où le contribuable ne paie pas l’impôt régulièrement établi. En conséquence, s’il y avait un délai de prescription applicable à l’exercice par l’État de son pouvoir de recouvrer l’impôt par l’une quelconque des méthodes prévues par la loi, ce serait le délai de six ans prescrit par l’article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif*, et non le délai de prescription légale en vigueur dans la province où habitait le contribuable.

Le troisième point litigieux

[60] À supposer que je me sois trompé et que ce soit la loi *Limitation Act* de la Colombie-Britannique qui

applicant's contention that use of the statutory collection methods available under the *Income Tax Act*, including the issue of a requirement to pay, constitutes "any exercise of a self help remedy" within the meaning of section 1 of the provincial *Limitation Act*.

[61] No doubt statutory remedies of the kind contained in the *Income Tax Act* were not what the Legislature primarily had in mind when it defined "action" to include "any exercise of a self help remedy". However, when included as an alternative to "any proceeding in court", self help remedies should be regarded as including the statutory remedies available to assist Revenue Canada in recovering tax debts by unilateral means that do not include resort to litigation. Otherwise, there would be a gap in the law that cannot be justified in light of the policy of the *Limitation Act*.

Issue 4

[62] The question here is whether the British Columbia *Limitation Act* applies to attempts by the Crown to collect tax due under the British Columbia *Income Tax Act* outside the limitation period prescribed by the *Limitation Act*. Under the British Columbia-Canada Tax Collection Agreement (Memorandum of Agreement between the Minister of Finance, Government of Canada and the Minister of Finance, Province of British Columbia, dated August 23, 1984, amending an earlier agreement, pursuant to subsection 7(2) [as am. by S.C. 1992, c. 10, s. 4] of the *Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act*, R.S.C., 1985, c. F-8 (as amended by S.C. 1995, c. 17, s. 45) and subsection 69(2) of the *Income Tax Act* of British Columbia) the federal Crown collects tax owing under the provincial *Income Tax Act* as agent for the provincial authorities.

[63] To a large extent, the assessment and collection provisions of the British Columbia *Income Tax Act* have been amended so as to harmonize with those

s'applique, je conviens alors avec le demandeur que le recours aux méthodes de recouvrement prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont la sommation de payer, est une [TRADUCTION] «voie de droit extrajudiciaire» au sens de l'article premier de cette Loi provinciale.

[61] Nul doute que les mesures de redressement prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'étaient pas ce que le législateur provincial visait au premier chef lorsqu'il définissait «action» comme s'entendant également de «l'exercice de toute voie de droit extrajudiciaire». Cependant, à titre de substitut de la «procédure judiciaire», la voie de droit extrajudiciaire doit être interprétée comme comprenant les mesures de redressement légal disponibles qui permettent à Revenu Canada de recouvrer des dettes fiscales par des mesures unilatérales à part l'action en justice. Sinon il y aurait une lacune dans la loi qui ne peut se justifier étant donné l'objectif de la loi provinciale sur la prescription des actions.

Le quatrième point litigieux

[62] Il s'agit de savoir si la loi *Limitation Act* de la Colombie-Britannique s'applique aux mesures prises par l'État fédéral, après l'expiration du délai de prescription qu'elle prévoit, pour percevoir l'impôt exigible par application de la loi provinciale de l'impôt sur le revenu. En exécution de l'Accord de perception fiscale entre le Canada et la Colombie-Britannique (Mémoire d'accord daté du 23 août 1984 entre le ministre des Finances du gouvernement du Canada et le ministre des Finances de la Colombie-Britannique, modifiant un accord antérieur en application du paragraphe 7(2) [mod. par L.C. 1992, ch. 10, art. 4] de la *Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces*, L.R.C. (1985), ch. F-8 (modifiée par L.C. 1995, ch. 17, art. 45) et du paragraphe 69(2) de la loi *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique), l'État fédéral perçoit l'impôt exigible par application de la dernière loi en qualité de mandataire des autorités provinciales.

[63] Dans une grande mesure, les dispositions de la *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique sur l'établissement et la perception de l'impôt ont été

contained in the federal *Income Tax Act*. For example, the requirement to pay provisions in the federal *Income Tax Act* (subsection 224(1)) are incorporated by reference in section 68 of the British Columbia *Income Tax Act*. And subsections 69(2) and (3) of the British Columbia *Income Tax Act* authorize the Minister and Deputy Minister of National Revenue of Canada to exercise the various powers relating to the collection of tax conferred by the Act on the British Columbia Minister.

[64] The analysis of the problem raised here is essentially the same as that developed in the context of Issue 1 with regards to the federal *Income Tax Act*. Thus, the first question is whether the British Columbia *Income Tax Act* can be said to have excluded the application of the province's *Limitation Act* by the various measures that the Minister may take in the assessment, reassessment and collection of tax.

[65] Even when the respondent seeks to collect tax allegedly owing under a provincial tax statute that he is administering under a provincial-federal agreement, section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act* is still potentially relevant because the collection measure is being taken by a minister of the federal Crown, albeit under the authority of provincial legislation.

[66] However, the proviso in section 32 that states that the section applies "Except as otherwise provided in this Act or in any other Act of Parliament" is obviously inapplicable to a provision in a provincial statute, such as the British Columbia *Income Tax Act*.

[67] Nonetheless, section 32 will only apply to the issuance of a requirement to pay if it can be characterized as a "proceedings by or against the Crown in respect of any cause of action arising in that province". For the reasons given in connection with requirements to pay issued in respect of moneys owing under the federal *Income Tax Act*, in my opinion the exercise of a power to issue a requirement to pay is not a "proceeding in respect of a cause of action".

modifiées de façon à s'aligner sur les dispositions correspondantes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale. Par exemple, les dispositions en matière de sommation de payer de cette dernière (paragraphe 224(1)) ont été intégrées par référence à l'article 68 de la première, dont les paragraphes 69(2) et (3) habilite le ministre et le sous-ministre du Revenu national du Canada à exercer certains pouvoirs de perception dont cette Loi investit le ministre de la Colombie-Britannique.

[64] L'analyse de ce point est essentiellement la même que dans le contexte du premier point litigieux touchant la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale. Il échet donc d'examiner en premier lieu si la *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique peut être interprétée comme excluant l'application de la loi provinciale sur la prescription des actions, aux diverses mesures que le ministre peut prendre pour établir, redresser et percevoir l'impôt.

[65] Même dans le cas où le défendeur procède à la perception de l'impôt qui serait exigible en application d'une loi provinciale qu'il administre en exécution d'un accord fédéral-provincial, l'article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* serait toujours applicable, car la mesure de perception est le fait d'un ministre fédéral, encore que par autorisation de la loi provinciale.

[66] Cependant, la réserve contenue dans l'article 32, savoir que celui-ci s'applique «Sauf disposition contraire de la présente loi ou de toute autre loi fédérale», ne met certainement pas en jeu une disposition d'une loi provinciale comme la *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique.

[67] Néanmoins, cet article 32 ne s'appliquera à une sommation de payer que si cette mesure peut être qualifiée de «poursuites auxquelles l'État est partie pour tout fait générateur survenu dans la province». Par les mêmes motifs que ceux portant sur les sommations de payer relatives aux dettes exigibles par application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, je conclus que l'exercice du pouvoir d'envoyer les sommations de payer n'est pas une «poursuite pour un fait générateur».

[68] However, the fact that section 32 does not apply to the issuance of a requirement to pay under the British Columbia *Income Tax Act* still leaves the question whether the British Columbia *Limitation Act* applies of its own force, and not by virtue of the reference to the applicable provincial law in section 32 of the *Crown Liability and Proceedings Act*.

[69] The first issue here is whether that provincial *Limitation Act* is capable of applying to a measure taken by the respondent, a Minister of the federal Crown, in an attempt to collect a debt owing to the provincial Crown under the British Columbia *Income Tax Act*.

[70] The British Columbia *Interpretation Act* R.S.B.C. 1996, c. 238 reverses the common law presumption that statutes do not bind the Crown in the absence of express words or necessary implication. Subsection 14(1) of that Act provides:

14 (1) Unless it specifically provides otherwise, an enactment is binding on the government.

The question then is whether “the government” includes a Minister of the federal Crown when exercising on behalf of the provincial government a power under a provincial statute.

[71] Section 29 of the *Interpretation Act* defines “government” to mean “Her Majesty in right of British Columbia”. Therefore, “government” does not include a Minister of the federal Crown, even when acting on behalf of the Crown in right of the Province. Since the statutory presumption does not apply here, the common law presumption does. Therefore, in the absence of express words or necessary implication, the British Columbia *Limitation Act* does not apply to measures taken by a Minister of the federal Crown to enforce the British Columbia *Income Tax Act*. In my opinion the *Limitation Act* cannot be said as a matter

[68] Cependant, le fait que l’article 32 ne s’applique pas à la sommation de payer envoyée dans le contexte de la *Income Tax Act* de la Colombie-Britannique ne tranche pas la question de savoir si la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique s’applique de son propre chef, et non pas en vertu de l’intégration par référence de la loi provinciale applicable à l’article 32 de la *Loi sur la responsabilité civile de l’État et le contentieux administratif*.

[69] La première question qui se pose à ce sujet est de savoir si la loi provinciale sur la prescription des actions peut s’appliquer à une mesure prise par le défendeur, qui est un ministre fédéral, en vue de recouvrer une dette due à la Couronne provinciale par application de la loi provinciale de l’impôt sur le revenu.

[70] La loi d’interprétation de la Colombie-Britannique, *Interpretation Act*, R.S.B.C. 1996, ch. 238, prend le contre-pied de la présomption de la common law que les lois n’engagent pas l’État en l’absence de dispositions expresses ou implicites à cet effet. Voici ce que prévoit le paragraphe 14(1) de cette Loi:

[TRADUCTION]

14 (1) Sauf disposition contraire expresse, les lois ont force obligatoire pour l’État.

Il s’agit donc de savoir si «l’État» s’entend aussi du ministre fédéral qui exerce, pour le compte de l’État provincial, un pouvoir prévu par une loi provinciale.

[71] L’article 29 de la *Interpretation Act* de la Colombie-Britannique définit [TRADUCTION] «État» comme étant [TRADUCTION] «Sa Majesté du chef de la Colombie-Britannique». La notion n’embrasse donc pas un ministre fédéral lors même qu’il agit pour le compte de la Couronne du chef de la province. Puisqu’il n’y a pas présomption légale sur ce point, c’est la présomption de la common law qui prévaut. Il s’ensuit qu’en l’absence de dispositions expresses ou implicites à cet effet, la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique ne s’applique pas aux mesures prises par un ministre fédéral pour appliquer la Loi de

of necessary implication to apply to the federal Crown.

[72] However, if I am wrong on this point, for reasons that I have already given I would conclude that the issuance of a requirement to pay is the “exercise of a self help remedy” and thus subject to the British Columbia *Limitation Act* by virtue of section 1.

G. CONCLUSION

[73] For these reasons, the application for judicial review is dismissed. Accordingly, my answers to the questions posed in paragraph 16 are:

1. No
2. “otherwise than in a province”
3. Yes
4. i) No ii) No

l’impôt sur le revenu de la province. À mon avis, on ne peut pas dire que la loi sur la prescription des actions s’applique, par implication nécessaire, à l’État fédéral.

[72] Cependant, à supposer que je me sois trompé sur ce point, je conclurais, pour les raisons que j’ai déjà données, que la sommation de payer est une «voie de droit extrajudiciaire» et est ainsi assujettie à la *Limitation Act* de la Colombie-Britannique, par l’effet de son article premier.

G. CONCLUSION

[73] Pour ces motifs, la demande de contrôle judiciaire est rejetée et la Cour répond aux questions posées au paragraphe 16 comme suit:

1. Non
2. «ailleurs que dans une province»
3. Oui
4. i) Non ii) Non