

T-3616-82

T-3616-82

Guaranty Properties Limited and Forest Glenn (Dixie) Limited (Plaintiffs)

v.

The Queen (Defendant)

INDEXED AS: *GUARANTY PROPERTIES LTD. v. CANADA*

Trial Division, Rouleau J.—Toronto, October 21, 1986; Ottawa, February 11, 1987.

Income tax — Reassessment — Corporations — Amalgamation — Reassessment in respect of predecessor corporation to be issued to corporation resulting from amalgamation — Reassessment mistakenly issued to predecessor corporation — Expiry of limitation period — Minister having received sufficient notice of status change — Act's curative provisions not assisting Minister — Reassessment invalid — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 87(1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 51(1); 1979, c. 5, s. 28(1)), (2)(a),(j.1) (as added by S.C. 1979, c. 5, s. 28(2)), (l) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 27(2)), (w) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 42(3)), (2.1) (as added idem, s. 42(6)), 152(1) (as am. by S.C. 1978-79, c. 5, s. 5(1)), (2),(3),(8), 166 — Business Corporations Act, R.S.O. 1980, c. 54, s. 188(4)(a).

In May, 1978, a corporation known as Dixie and several other companies amalgamated to form Forest Glenn (Dixie) Limited (Forest Glenn). The latter corporation, in turn, in November, 1980, amalgamated with other companies to form Guaranty Properties Limited (Guaranty Properties). In a notice of reassessment dated June 23, 1981, the Minister of National Revenue reassessed Forest Glenn with respect to tax payable for Dixie's 1976 taxation year. This is an application for the determination of the validity of that reassessment.

Held, the reassessment is invalid.

The question of whether Forest Glenn ceased to exist upon amalgamation for the purposes of the *Income Tax Act*, a point argued at length by both parties, is not determinative of the issue at hand. The key factor is that section 87 of the Act provides that all of a predecessor corporation's liabilities immediately before the amalgamation become liabilities of the new corporation. Accordingly, the liability for the reassessment of Dixie's 1976 taxation year was assumed by Forest Glenn at the time of the amalgamation in May 1978, and by Guaranty Properties at the time of the second amalgamation in November 1980. Therefore, the only party who could be reassessed for Dixie's 1976 taxation year after November 1980, was Guaranty Properties.

The fact that the Ontario Ministry of Consumer and Commercial Relations sent Revenue Canada a weekly record of changes in the status of corporations in the Province and that Revenue Canada did receive a copy of the Articles of Amalgamation pertaining to the 1980 amalgamation was sufficient

Guaranty Properties Limited et Forest Glenn (Dixie) Limited (demanderesses)

a c.

La Reine (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: *GUARANTY PROPERTIES LTD. c. CANADA*

Division de première instance, juge Rouleau—Toronto, 21 octobre 1986; Ottawa, 11 février 1987.

Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Corporations — Fusion — Une nouvelle cotisation à l'égard d'une corporation remplacée doit être délivrée à la corporation née de la fusion — C'est par erreur que la nouvelle cotisation a été délivrée à la corporation remplacée — Expiration du délai limite — Le ministre a reçu un avis suffisant des changements dans les statuts — Les dispositions correctives de la Loi ne sont d'aucune assistance au ministre — La nouvelle cotisation est déclarée nulle — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 87(1) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 51(1); 1979, chap. 5, art. 28(1)), (2)a),(j.1) (ajouté par S.C. 1979, chap. 5, art. 28(2)), l) (mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 27(2)), w) (mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 42(3)), (2.1) (ajouté, idem, art. 42(6)), 152(1) (mod. par S.C. 1978-79, chap. 5, art. 5(1)), (2),(3),(8), 166 — Business Corporations Act, R.S.O. 1980, chap. 54, art. 188(4)a).

En mai 1978, une société connue sous le nom de Dixie et plusieurs autres sociétés ont fusionné pour former Forest Glenn (Dixie) Limited (Forest Glenn). Celle-ci a, à son tour, en novembre 1980, fusionné avec d'autres sociétés pour former Guaranty Properties Limited (Guaranty Properties). Dans un avis de nouvelle cotisation en date du 23 juin 1981, le ministre du Revenu national a fixé de nouveau l'impôt payable par Forest Glenn pour l'année d'imposition 1976 de Dixie. Il s'agit en l'espèce d'une requête en détermination de la validité de cette nouvelle cotisation.

Jugement: la nouvelle cotisation est nulle.

La question de savoir si, par suite d'une fusion, Forest Glenn a cessé d'exister aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, point que les deux parties ont assez longuement débattu, n'est pas déterminante en l'espèce. Le facteur clé réside dans le fait que l'article 87 de la Loi prévoit que tous les engagements d'une corporation remplacée existant immédiatement avant la fusion deviennent des engagements de la nouvelle corporation. En conséquence, la responsabilité de la nouvelle cotisation de Dixie pour l'année d'imposition 1976 a été assumée par Forest Glenn au moment de la fusion de mai 1978, et par Guaranty Properties au moment de la deuxième fusion de novembre 1980. Donc, la seule partie qui puisse faire l'objet d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1976 de Dixie après le mois de novembre 1980 était Guaranty Properties.

Le fait que le ministère de la Consommation et du Commerce de l'Ontario envoyait chaque semaine un dossier contenant les changements dans les statuts des corporations de la province, et que Revenu Canada a effectivement reçu une copie des statuts de fusion concernant la fusion de 1980 constitue un

notice to the Minister, especially when considered in conjunction with numerous indications of the amalgamation in the tax returns of Forest Glenn and Guaranty Properties. The plaintiffs were not under any additional obligation to advise the defendant of the amalgamation.

It is clear, also, that it was the policy of Revenue Canada, in conformity with the applicable interpretation bulletin, to direct a notice of reassessment of a predecessor corporation to the new corporation following amalgamation. Otherwise, it would mean that Revenue Canada would be free to pick and choose which corporation it is going to reassess after an amalgamation has occurred.

Equity alone would prevent the use of the curative provisions of subsections 152(3) and (8) and section 166 of the Act to allow the amendment of a reassessment after the expiry of the limitation period.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

REFERRED TO:

R. v. Black & Decker Manufacturing Co. Ltd., [1975] 1 S.C.R. 411; *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; 83 DTC 5041.

COUNSEL:

John P. G. Bell and *James Rossiter* for plaintiffs.
Michael D. Templeton for defendant.

SOLICITORS:

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, for plaintiffs.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROULEAU J.: This is an application for the determination of the validity of the reassessment issued by the Minister of National Revenue to the plaintiff Forest Glenn (Dixie) Limited on June 21, 1981 for the income of a corporation known as "Dixie" for its 1976 taxation year. The application is made pursuant to the *Federal Court Rules* [C.R.C., c. 663] and pursuant to the order of the Senior Prothonotary of the Court dated August 15, 1986, wherein the procedure for the conduct of this application is set out as follows:

It is ordered that the procedure to govern the course of this matter shall be as follows:

avis suffisant au ministre, surtout si on tient compte également des nombreuses indications de la fusion dans les déclarations d'impôt de Forest Glenn et de Guaranty Properties. Les demanderessees n'étaient tenues à aucune obligation additionnelle d'aviser la défenderesse de la fusion.

^a Il est également clair que Revenu Canada avait pour politique, conformément au bulletin d'interprétation applicable, d'adresser l'avis de nouvelle cotisation d'une corporation remplacée à la nouvelle corporation née de la fusion. Autrement, cela signifierait que Revenu Canada pourrait choisir la corporation qui fera l'objet d'une nouvelle cotisation par suite d'une fusion.

L'équité à elle seule empêche qu'on recoure aux dispositions correctives des paragraphes 152(3) et (8) et de l'article 166 de la Loi pour permettre la modification d'une nouvelle cotisation après l'expiration d'un délai.

^c JURISPRUDENCE:

DÉCISIONS CITÉES:

R. c. Black & Decker Manufacturing Co. Ltd., [1975] 1 R.C.S. 411; *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; 83 DTC 5041.

AVOCATS:

John P. G. Bell et *James Rossiter* pour les demanderessees.
Michael D. Templeton pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, pour les demanderessees.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

^h LE JUGE ROULEAU: Il s'agit d'une requête en détermination de la validité de la nouvelle cotisation de la demanderesse Forest Glenn (Dixie) Limited établie par le ministre du Revenu national le 21 juin 1981 à l'égard du revenu d'une société connue sous le nom de «Dixie» pour son année d'imposition 1976. La requête est introduite en vertu des *Règles de la Cour fédérale* [C.R.C., chap. 663] et de l'ordonnance rendue le 15 août 1986 par le protonotaire-chef de la Cour qui a fixé comme suit la procédure à suivre dans la présente requête:

^j [TRADUCTION] La procédure à suivre en l'espèce est la suivante:

1. that this Court make a preliminary determination as to the validity of the reassessment attached to and marked as Exhibit I;
2. that in support of the said determination the parties will file an Agreed Statement of Facts in the form set out in Exhibit II;
3. that in support of the said determination the parties may call *viva voce* evidence relating to the preliminary determination;
4. that after the said Agreed Statement of Facts has been submitted to the Court and after any *viva voce* evidence has been given the parties will argue the preliminary determination.

The parties have filed an agreed statement of facts pursuant to the above order and it is reproduced herein in its entirety:

1. The facts contained in this Agreed Statement of Facts are summarized in a diagram which is annexed under Tab 4.
2. Forest Glenn (Dixie) Limited ("Dixie") was a corporation incorporated on November 7, 1963.
3. The Minister of National Revenue (the "Minister") assessed tax payable for Dixie's 1976 taxation year, the subject taxation year of the within application and sent a Notice of Assessment dated August 22, 1977.
4. On May 31, 1978 Dixie and several other companies amalgamated pursuant to the laws of the Province of Alberta (the "May 31, 1978 Amalgamation") to form Forest Glenn (Dixie) Limited ("Forest Glenn").
5. On May 14, 1979, Forest Glenn filed an Income Tax Return for the twelve month period commencing December 1, 1977 and ending on its year end November 30, 1978. At the Minister's request in July 1980, Forest Glenn on September 12, 1980 filed a separate Return of Income for the six month period following the May 31, 1978 Amalgamation and the original Return (with adjustments to income) was treated as being applicable to the six month period prior to the May 31, 1978 Amalgamation. The original Return of Dixie and the separate Return of Forest Glenn are annexed under Tabs 5 and 6, respectively.
6. On November 28, 1980 Forest Glenn, Traders Developments Limited, Les Développements Val-Forest Ltée and Guaranty Properties Limited amalgamated (the "November 28, 1980 Amalgamation") pursuant to the laws of the Province of Ontario to form Guaranty Properties Limited ("Guaranty Properties"). The Ontario Ministry of Consumer and Commercial Relations ("the Ontario Ministry") usually sends articles of amalgamation filed with the Ontario Ministry to the Corporate Taxroll Section of the Department of National Revenue which section received a copy of the Articles of Amalgamation in respect of the November 28, 1980 Amalgamation on November 28, 1980. A copy of the said Articles is annexed under Tab 7.
7. The rules set out in section 87 of the *Income Tax Act* were applicable to the May 31, 1978 Amalgamation and the November 28, 1980 Amalgamation.
8. On May 28, 1981, Forest Glenn filed with the Minister an Income Tax Return for its year ending November 28, 1980, the

1. La Cour rendra une décision préliminaire sur la validité de la nouvelle cotisation jointe et produite sous la cote I;
2. À l'appui de ladite décision, les parties déposeront un exposé conjoint des faits sous la forme indiquée à la pièce II;
3. À l'appui de ladite décision, les parties pourront faire appel à des témoignages de vive voix portant sur la décision préliminaire;
4. Après que l'exposé conjoint des faits aura été soumis à la Cour et que les témoignages de vive voix auront été rendus, les parties pourront débattre la décision préliminaire.

En vertu de l'ordonnance susmentionnée, les parties ont déposé un exposé conjoint des faits dont voici la reproduction intégrale:

- [TRADUCTION] 1. Les faits contenus dans cet exposé conjoint des faits sont résumés dans un schéma qui y est joint (onglet 4).
2. Forest Glenn (Dixie) Limited («Dixie») a été constituée en société le 7 novembre 1963.
 3. Le ministre du Revenu national (le «ministre») a fixé l'impôt payable par Dixie pour son année d'imposition 1976 qui fait l'objet de la présente requête, et il a envoyé un avis de cotisation en date du 22 août 1977.
 4. Le 31 mai 1978, Dixie et plusieurs autres sociétés ont fusionné en vertu des lois de la province d'Alberta (la «fusion du 31 mai 1978») pour former la société Forest Glenn (Dixie) Limited («Forest Glenn»).
 5. Le 14 mai 1979, Forest Glenn a déposé une déclaration d'impôt sur le revenu pour la période de douze mois allant du 1^{er} décembre 1977 au 30 novembre 1978, date de clôture de son exercice. À la demande du ministre en date du mois de juillet 1980, Forest Glenn a, le 12 septembre 1980, déposé une déclaration de revenu distincte pour la période de six mois qui a suivi la fusion du 31 mai 1978, et la déclaration initiale (avec un rajustement du revenu) a été considérée comme s'appliquant à la période de six mois qui a précédé la fusion du 31 mai 1978). La déclaration initiale de Dixie et la déclaration distincte de Forest Glenn sont jointes aux présentes (onglets 5 et 6 respectivement).
 6. Le 28 novembre 1980, Forest Glenn, Traders Developments Limited, les Développements Val-Forest Ltée et Guaranty Properties Limited ont fusionné (la «fusion du 28 novembre 1980») en vertu des lois de la province d'Ontario pour former la société Guaranty Properties Limited («Guaranty Properties»). Le ministère de la Consommation et du Commerce de l'Ontario (le ministère ontarien) envoie habituellement des statuts de fusion qu'il a reçus, à la section du rôle du ministère du Revenu national, laquelle section a, le 28 novembre 1980, reçu une copie des articles de la fusion qui a eu lieu le même jour. Une copie desdits statuts est jointe aux présentes (onglet 7).
 7. Les règles prévues à l'article 87 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliquaient à la fusion du 31 mai 1978 et à celle du 28 novembre 1980.
 8. Le 28 mai 1981, Forest Glenn a déposé au bureau du ministre une déclaration d'impôt sur le revenu pour son exer-

date of the November 28, 1980 Amalgamation. Copies of its annual financial statements, which referred to the November 28, 1980 Amalgamation, were not included with the Income Tax Return but were received by the Minister from Forest Glenn on July 2, 1981. A copy of the Return and the financial statements are annexed under Tab 8.

9. On May 28, 1981 Forest Glenn filed with the Minister an amended Income Tax Return for the 12 months ending November 30, 1978. On May 30, 1981 Forest Glenn filed with the Minister an amended Income Tax Return for the 12 months ending November 30, 1979. Copies of these amended returns are annexed under Tabs 9 and 10, respectively.

10. The Minister reassessed tax payable for Dixie's 1976 taxation year and sent a Notice of Reassessment dated June 23, 1981 to Forest Glenn (the "Reassessment"). This Reassessment, the validity of which the Plaintiff disputes, is the subject matter of the within application. A copy of the reassessment is annexed under Tab 2.

11. On June 30, 1981, Guaranty Properties filed with the Minister an Income Tax Return for its first taxation year ending December 31, 1980. The initial Notice of Assessment relating thereto was sent June 21, 1982. A copy of the Return is annexed under Tab 11.

12. The Minister assigned to Dixie the account number 30805360, to Forest Glenn the account number 79584850 and to Guaranty Properties the account number 79467007 for the purposes of processing tax returns.

13. On August 28, 1981 a Notice of Objection was filed by Forest Glenn in respect of the Reassessment. A copy of the said Notice of Objection is annexed under Tab 12.

14. On August 21, 1981 the four-year limitation period within which the Minister could reassess tax payable for the 1976 taxation year of Dixie expired.

15. The field auditor who was attached to the Basic File Section of the Department of National Revenue and who was dealing with the Minister's files in respect of the 1976 Tax Return of Dixie did not receive notice of the November 28, 1980 Amalgamation either from the Corporate Taxroll Section or from any representative of the Plaintiff prior to the expiration of the limitation period for reassessing.

16. On February 25, 1982, the Minister confirmed the Reassessment by issuing a Notice of Confirmation to Forest Glenn for the 1976 taxation year of Dixie. A copy of the said Notice of Confirmation is annexed under Tab 13.

cice prenant fin le 28 novembre 1980, date de la seconde fusion. Des copies de ses états financiers annuels, dans lesquels il a été fait mention de la fusion du 28 novembre 1980, n'ont pas été jointes à la déclaration d'impôt sur le revenu, mais le ministre les a reçues de Forest Glenn le 2 juillet 1981. Des copies de la déclaration et des états financiers sont jointes aux présentes (onglet 8).

9. Le 28 mai 1981, Forest Glenn a déposé au bureau du ministre une déclaration d'impôt sur le revenu modifiée pour la période de douze mois prenant fin le 30 novembre 1978. Le 30 mai 1981, Forest Glenn a déposé au bureau du ministre une déclaration d'impôt sur le revenu modifiée pour la période de douze mois prenant fin le 30 novembre 1979. Des copies de ces déclarations modifiées sont jointes aux présentes (onglets 9 et 10 respectivement).

10. Le ministre a de nouveau fixé l'impôt payable par Dixie pour l'année d'imposition 1976, et il a envoyé à Forest Glenn un avis de nouvelle cotisation en date du 23 juin 1981 (la «nouvelle cotisation»). Cette nouvelle cotisation, dont la validité est contestée par la demanderesse, fait l'objet de la présente requête. Une copie de la nouvelle cotisation est jointe aux présentes (onglet 2).

11. Le 30 juin 1981, Guaranty Properties a déposé au bureau du ministre une déclaration d'impôt sur le revenu pour sa première année d'imposition prenant fin le 31 décembre 1980. L'avis de cotisation initial qui s'y rapporte a été envoyé le 21 juin 1982. Une copie de la déclaration est jointe aux présentes (onglet 11).

12. Le ministre a attribué à Dixie le numéro de compte 30805360, à Forest Glenn le numéro de compte 79584850 et à Guaranty Properties le numéro de compte 79467007 aux fins du traitement des déclarations d'impôt.

13. Le 28 août 1981, Forest Glenn a déposé un avis d'opposition à la nouvelle cotisation. Une copie dudit avis d'opposition est jointe aux présentes (onglet 12).

14. Le 21 août 1981 expirait le délai de quatre ans dans lequel le ministre pouvait de nouveau fixer l'impôt payable par Dixie pour l'année d'imposition 1976.

15. Le vérificateur sur place qui était affecté à la section des Dossiers de base du ministère du Revenu national et qui s'occupait des dossiers du ministre concernant la déclaration d'impôt de 1976 de Dixie n'a été avisé de la fusion du 28 novembre 1980 ni par la section du rôle ni par un représentant de la demanderesse, alors que le délai fixé pour procéder à de nouvelles cotisations n'était pas encore expiré.

16. Le 25 février 1982, le ministre a confirmé la nouvelle cotisation en délivrant un avis de confirmation à Forest Glenn pour l'année d'imposition 1976 de Dixie. Une copie dudit avis de confirmation est jointe aux présentes (onglet 13).

DIAGRAM OF AGREED FACTS
(from Agreed Statement of Facts)

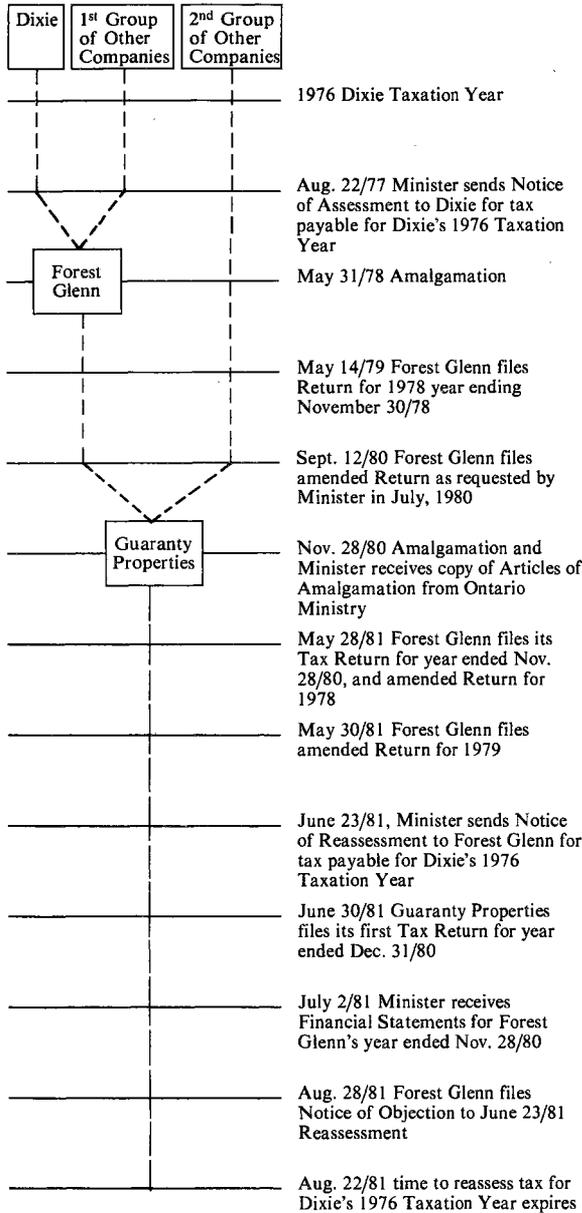
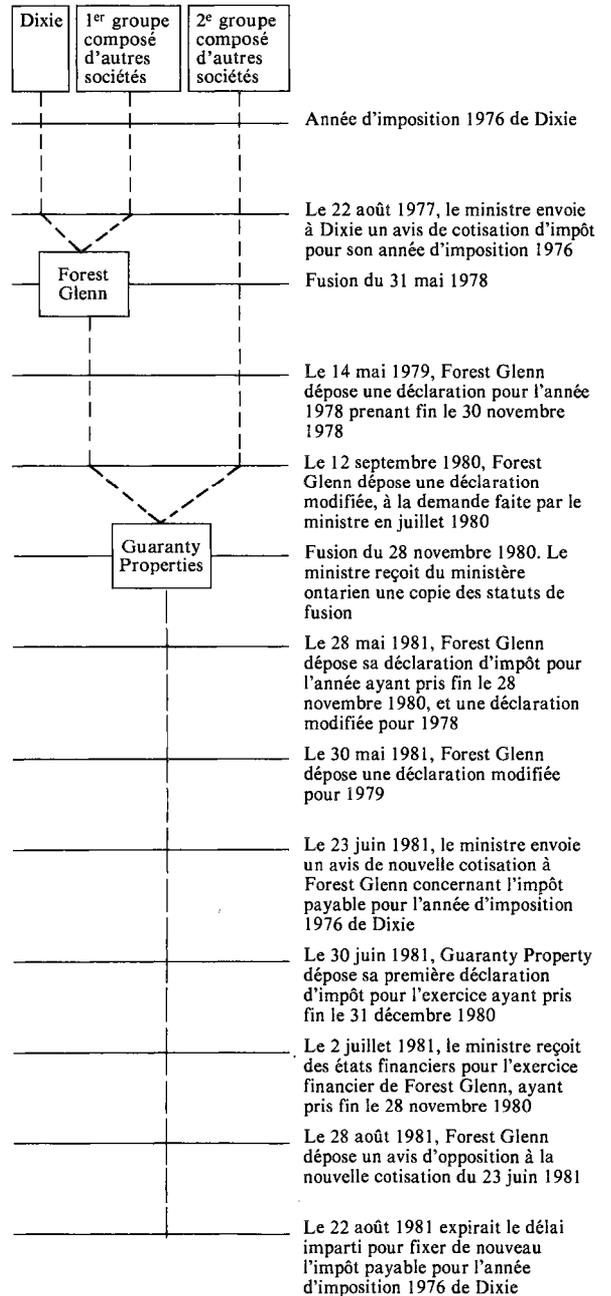


SCHÉMA DES FAITS CONVENUS
(extrait de l'exposé conjoint des faits)



In making a determination of this matter it is the following facts which must be kept in mind. First, on May 31, 1978 a corporation known as Dixie and several other companies amalgamated pursuant to the laws of the Province of Alberta to form Forest Glenn (Dixie) Limited. Thereafter, on November 28, 1980 Forest Glenn amalgamated with a number of other companies pursuant to the laws of the Province of Ontario to form Guaranty Properties Limited. The Minister of National Revenue reassessed tax payable for Dixie's 1976 taxation year and sent a notice of reassessment dated June 23, 1981 to Forest Glenn, which had by that time amalgamated to form Guaranty Properties. The issue in this case is the validity of that reassessment.

The plaintiffs' position is that by reassessing Forest Glenn for the income of Dixie after the November 28, 1980 amalgamation, the Minister reassessed a corporation that for the purposes of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)] had ceased to exist. Therefore, maintain the plaintiffs, the Minister's reassessment is a nullity, void *ab initio*.

In support of their argument, the plaintiffs rely on paragraph 87(2)(a) of the *Income Tax Act*:

87. (2)

(a) for the purposes of this Act, the corporate entity formed as a result of the amalgamation shall be deemed to be a new corporation the first taxation year of which shall be deemed to have commenced at the time of the amalgamation, and a taxation year of a predecessor corporation that would otherwise have ended after the amalgamation shall be deemed to have ended immediately before the amalgamation;

It is the plaintiffs' position that by deeming the resulting corporation formed on amalgamation as a new corporation, the *Income Tax Act* also deems that the predecessor corporations which amalgamated to form the new corporation have ceased to exist. A reading of section 87 of the Act as a whole makes it clear that paragraph (2)(a) establishes as a general rule for all purposes under the Act, that the resulting corporation is a new corporation and all predecessor corporations have ceased to exist.

Pour statuer sur l'espèce, il faut garder présents à l'esprit les faits suivants. En premier lieu, une société connue sous le nom de Dixie et plusieurs autres sociétés ont, le 31 mai 1978, fusionné en vertu des lois de la province d'Alberta pour former la société Forest Glenn (Dixie) Limited. Par la suite, le 28 novembre 1980, Forest Glenn a, en vertu des lois de la province d'Ontario, fusionné avec certaines autres sociétés pour former la société Guaranty Properties Limited. Le ministre du Revenu national a de nouveau fixé l'impôt payable pour l'année d'imposition 1976 de Dixie et il a envoyé un avis de nouvelle cotisation en date du 23 juin 1981 à Forest Glenn qui, à cette époque, était devenue Guaranty Properties à la suite de la fusion. Le point litigieux en l'espèce porte sur la validité de cette nouvelle cotisation.

Les demanderesse soutiennent que, en fixant de nouveau l'impôt payable par Forest Glenn pour le revenu de Dixie après la fusion du 28 novembre 1980, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard d'une société qui, aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)], avait cessé d'exister. Elles prétendent donc que la nouvelle cotisation établie par le ministre est nulle *ab initio*.

À l'appui de leur argument, les demanderesse invoquent l'alinéa 87(2)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

87. (2) . . .

a) aux fins de la présente loi, l'entité constituée née de la fusion est réputée être une nouvelle corporation dont la première année d'imposition est réputée avoir commencé à la date de la fusion et l'année d'imposition d'une corporation remplacée, qui se serait autrement terminée après la fusion, est réputée s'être terminée immédiatement avant la fusion;

Les demanderesse font valoir que, en considérant l'entité née de la fusion comme une nouvelle corporation, la *Loi de l'impôt sur le revenu* considère également que les corporations remplacées qui ont fusionné pour former la nouvelle corporation ont cessé d'exister. L'interprétation de l'ensemble de l'article 87 de la Loi permet de dégager de l'alinéa 2a) de cet article une règle générale pour toutes les fins de la Loi, savoir que la corporation née de la fusion est une nouvelle corporation et que toutes les corporations remplacées ont cessé d'exister.

The plaintiffs maintain that section 87 contains a number of other deeming provisions which are expressed to revive the predecessor corporations for specific purposes only as set out in those provisions. Therefore, unless the contrary is specifically provided for in section 87, the predecessor corporation, for tax purposes, ceases to exist. As an example, the plaintiffs rely on paragraph 87(2)(I) [as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 27(2)] which provides that:

87. (2) ...

(I) for the purposes of section 37 and Part VIII, the new corporation shall be deemed to be the same corporation as, and a continuation of, each predecessor corporation;

The plaintiffs submit that the proper and only corporate entity that the Minister could have and should have reassessed after the November 28, 1980 amalgamation in order to affix liability for Dixie's 1976 taxation year was Guaranty Properties Limited. However, the Minister failed to issue a timely reassessment against Guaranty Properties and it was not, according to the plaintiffs, open to the Minister to reassess Forest Glenn in its stead.

The defendant, on the other hand, argues that the reassessment is valid and bases its position on three grounds.

First, Forest Glenn did not cease to exist upon the amalgamation of November 28, 1980; second, if Forest Glenn did cease to exist upon amalgamation, a notice of reassessment sent in that corporation's name still meets the requirements of the *Income Tax Act*; and, third, if the notice of reassessment issued by the Minister in the name of Forest Glenn is in error or defective, it is not invalid by reason of the curative provisions of the Act, as determined by subsections 152(3) and 152(8) and section 166.

With respect to its first argument, the defendant contends that corporate law is clear, that upon an amalgamation in Ontario, the predecessor companies continue to have a legal existence and do not cease to exist. Paragraph 188(4)(a) of the *Ontario Business Corporations Act* [R.S.O. 1980, c. 54] is applicable to this amalgamation and it states:

Les demandereses soutiennent que l'article 87 contient un certain nombre d'autres dispositions qui créent une présomption et visent à faire revivre les corporations remplacées uniquement pour les fins particulières qui y sont prévues. En conséquence, à moins que l'article 87 ne prévoie expressément le contraire, la corporation remplacée cesse d'exister pour les fins de l'impôt. À titre d'exemple, les demandereses citent l'alinéa 87(2)I [mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 27(2)] qui est ainsi rédigé:

87. (2) ...

(I) aux fins de l'article 37 de la Partie VIII, la nouvelle corporation est réputée être la même corporation que chaque corporation remplacée, et en être la continuation;

Les demandereses soutiennent que Guaranty Properties Limited était la seule et véritable entité pour laquelle le ministre aurait pu et aurait dû établir la nouvelle cotisation après la fusion du 28 novembre 1980 en ce qui concerne l'année d'imposition 1976 de Dixie. Le ministre a toutefois omis d'établir en temps opportun une nouvelle cotisation à l'égard de Guaranty Properties, et, selon les demandereses, il n'était pas loisible au ministre de fixer de nouveau l'impôt payable par Forest Glenn plutôt que par Guaranty Properties.

La défenderesse soutient au contraire que la nouvelle cotisation est valable et elle invoque trois motifs à l'appui de son argument:

En premier lieu, Forest Glenn n'a pas cessé d'exister à la suite de la fusion du 28 novembre 1980; en deuxième lieu, si Forest Glenn a cessé d'exister à la suite de la fusion, un avis de nouvelle cotisation envoyé au nom de cette corporation satisfait toujours aux exigences de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; et, en dernier lieu, si l'avis de nouvelle cotisation émis par le ministre au nom de Forest Glenn est entaché d'une erreur ou d'un vice, il n'est pas nul en raison des dispositions de la Loi qui y rémédient, ainsi qu'il ressort des paragraphes 152(3) et 152(8) et de l'article 166.

Pour ce qui est du premier argument, la défenderesse soutient que le droit des compagnies est clair et qu'à la suite d'une fusion en Ontario, les sociétés remplacées continuent d'exister sur le plan juridique. L'alinéa 188(4)a) de la *Business Corporations Act* de l'Ontario [R.S.O. 1980, chap. 54] qui s'applique à cette fusion est ainsi conçu:

188.—(4) The certificate endorsed in accordance with subsection (3) constitutes the certificate of amalgamation of the amalgamating corporations and upon the date set out therein,

(a) the amalgamation becomes effective and the amalgamating corporations are amalgamated and continue as one corporation under the terms and conditions set out in the amalgamation agreement;

The defendant relies on the Supreme Court of Canada decision in *R. v. Black & Decker Manufacturing Co. Ltd.*, [1975] 1 S.C.R. 411 in which a similar provision was considered by the Court and it held at pages 417 and 420:

The companies "are amalgamated and are continued as one company" which is the very antithesis of the notion that the amalgamating companies are extinguished or that they continue in a truncated state

The juridical nature of an amalgamation need not be determined by juridical criteria alone, to the exclusion of consideration of the purposes of amalgamation. Provision is made under the *Canada Corporations Act* and under the Acts of the various provinces whereby two or more companies incorporated under the governing Act may amalgamate and form one corporation. The purpose is economic: to build, to consolidate, perhaps to diversify, existing businesses; so that through union there will be enhanced strength. It is a joining of forces and resources in order to perform better in the economic field. If that be so, it would surely be paradoxical if that process were to involve death by suicide or the mysterious disappearance of those who sought security, strength and, above all, survival in that union. Also, one must recall that the amalgamating companies *physically* continue to exist in the sense that offices, warehouses, factories, corporate records and correspondence and documents are still there, and business goes on. In a physical sense an amalgamating business or company does not disappear although it may become part of a greater enterprise.

It is the defendant's interpretation that paragraph 87(2)(a) of the *Income Tax Act* deems the entity formed after amalgamation to be a new corporation, but it does not expressly deem that the predecessor corporations cease to exist. Therefore, since the Act is silent on whether the predecessor corporations continue to exist, the normal corporate law will apply.

Counsel for the defendant argues against the position of the plaintiffs who have stated that, for the general purposes of the Act, the predecessor corporation must be considered to have ceased to exist because certain specific provisions of the Act [i.e. 87(2)(j.1)], [as added by S.C. 1979, c. 5, s.

[TRADUCTION] 188.—(4) Le certificat visé conformément au paragraphe (3) constitue le certificat de fusion des sociétés constituantes et à la date y indiquée,

a) la fusion prend effet et les sociétés constituantes sont fusionnées et continuent d'exister comme s'il s'agissait d'une seule société, en étant assujetties aux conditions déterminées dans la convention de fusion;

La défenderesse cite l'arrêt de la Cour suprême du Canada *R. c. Black & Decker Manufacturing Co. Ltd.*, [1975] 1 R.C.S. 411, où la Cour a examiné une disposition semblable et s'est prononcée en ces termes aux pages 417 et 420:

Les compagnies «sont fusionnées et poursuivent leur activité (*continue*) comme une seule et même compagnie», ce qui est tout à fait le contraire de la notion de disparition des compagnies constituantes ou de leur continuation sous une forme tronquée

La nature juridique d'une fusion n'a pas à être définie uniquement à l'aide de critères juridiques, à l'exclusion de l'étude des objets de la fusion. La *Loi sur les corporations canadiennes* et les lois des différentes provinces prévoient que deux ou plusieurs compagnies constituées en corporation aux termes de la loi qui les régit peuvent fusionner pour ne former qu'une seule et même corporation. L'objet est d'ordre économique: mettre sur pied, regrouper, peut-être diversifier des entreprises existantes; de sorte que par union naisse un élan nouveau. C'est la réunion de forces et de ressources dans le but d'obtenir de meilleurs résultats sur le plan économique. Si tel est le cas, il serait sûrement paradoxal que ce processus implique la mort par suicide ou la disparition mystérieuse de ceux qui dans cette union recherchent la sécurité, la force et par-dessus tout la survie. Il faut également se rappeler que les compagnies constituantes continuent *physiquement* à exister en ce sens que les bureaux, les entrepôts, les usines, les dossiers, la correspondance de la société ainsi que les documents, demeurent, et que les affaires continuent. Au sens physique, une exploitation ou une compagnie qui fusionne ne disparaît pas même si elle s'intègre à une entreprise plus importante.

Selon l'interprétation de la défenderesse, l'alinéa 87(2)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* considère l'entité née d'une fusion comme une nouvelle corporation, mais il ne prévoit pas expressément que les corporations remplacées cessent d'exister. En conséquence, puisque la Loi est muette quant à la question de savoir si les corporations remplacées continuent d'exister, les dispositions ordinaires du droit des compagnies s'appliqueront.

L'avocat de la défenderesse conteste le point de vue des demanderessees qui ont prétendu que, pour les fins générales de la Loi, la corporation remplacée doit être considérée comme ayant cessé d'exister, parce que certaines dispositions particulières de la Loi [c.-à-d. 87(2)(j.1)] [ajouté par S.C. 1979,

28(2)], 87(2.1) [as added by S.C. 1977-78, c. 1, s. 42(6)] deem the amalgamated corporation to be the continuation of each predecessor corporation. In the alternative he argues that because of these subsections the conclusion does not follow that without them the predecessor corporations would be considered to cease to exist upon amalgamation. In fact, because of these provisions, Parliament is attempting to achieve a specific purpose, i.e. the amalgamated corporation must be considered the same corporation as each predecessor corporation.

Further, the defendant argues that, prior to 1977, an amalgamated corporation could not bring forward and deduct in the computing of its income any of the losses of the predecessor corporation; that paragraph 87(2)(w) of the Act specifically provided that the amalgamated corporation could not deduct the losses of a predecessor corporation; that if the plaintiffs were correct in their assertion that paragraph 87(2)(a), in addition to deeming the amalgamated corporation to be a new corporation also deems that the predecessor corporations ceased to exist, there would be no need for paragraph 87(2)(w). If the amalgamated corporation is a new corporation and the predecessor corporation has ceased to exist, the new corporation would have no carry over rights and paragraph 87(2)(w) would be redundant.

The defendant also points out that when paragraph 87(2)(w) was amended in 1977 [S.C. 1977-78, c. 1, s. 42(3)] removing the prohibition against deducting non capital losses and net capital losses of the predecessor corporations, subsection 87(2.1) was added. It provided that for the purposes of deducting non capital and net capital losses, the amalgamating company is deemed to be the same corporation as and a continuation of each of the predecessor corporations.

This history of the legislation, submits the defendant, emphasizes that there is no provision in the *Income Tax Act* which deems predecessor corporations to no longer exist upon amalgamation. As Parliament intended to prohibit the deduction of the predecessor corporation's losses, it specifically stated so in paragraph 87(2)(w). The addition of this provision to the legislation was

chap. 5, art. 28(2)], 87(2.1) [ajouté par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 42(6)] voient dans la corporation née de la fusion la continuation de chaque corporation remplacée. Il soutient subsidiairement que, étant donné ces alinéas, il n'en découle pas que, sans eux, les corporations remplacées seraient considérées comme cessant d'exister à la suite de la fusion. En fait, le législateur tente, par ces dispositions, d'atteindre une fin particulière, c'est-à-dire faire en sorte que la corporation née de la fusion soit considérée comme la même corporation que chaque corporation remplacée.

La défenderesse soutient en outre que, antérieurement à 1977, une corporation née d'une fusion ne pouvait, dans le calcul de son revenu, reporter et déduire aucune des pertes de la corporation remplacée; que l'alinéa 87(2)(w) de la Loi prévoit expressément que la corporation née d'une fusion ne pouvait déduire les pertes d'une corporation remplacée; que si les demanderesse avaient raison de dire que l'alinéa 87(2)(a), en plus du fait que la corporation née d'une fusion est réputée être une nouvelle corporation, considère également les corporations remplacées comme cessant d'exister, l'alinéa 87(2)(w) n'aurait pas sa raison d'être. Si la corporation née de la fusion est une nouvelle corporation et si la corporation remplacée a cessé d'exister, la nouvelle corporation n'aurait pas de droit de report et l'alinéa 87(2)(w) serait superflu.

La défenderesse souligne également que, lorsque l'alinéa 87(2)(w) a été modifié en 1977 [S.C. 1977-78, chap. 1, art. 42(3)] pour écarter l'interdiction de déduire les pertes autres que les pertes en capital et les pertes en capital nettes des corporations remplacées, le paragraphe 87(2.1) a été ajouté. Ce paragraphe prévoit que, aux fins de déduction de pertes autres que des pertes en capital et des pertes en capital nettes, la compagnie qui fusionne est réputée être la même corporation que chaque corporation remplacée, et en être la continuation.

L'historique de la législation, soutient la défenderesse, met l'accent sur le fait que rien dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne permet de considérer les corporations remplacées comme n'existant plus par suite de la fusion. Comme le législateur voulait interdire la déduction des pertes des corporations remplacées, il a donné suite à son intention en adoptant l'alinéa 87(2)(w). L'ajout de cette dis-

necessary because the corporate law of many provinces provided that predecessor corporations continued to exist and the amalgamated company would be entitled to deduct the losses since it was a continuation of the predecessor companies. When Parliament decided to make the losses deductible, subsection 87(2.1) was added which deemed the amalgamating corporation to be the same corporation as, and a continuation of each corporation, in order to ensure that all amalgamated corporations would be entitled to deduct the previous losses, even if they were incorporated in a province or jurisdiction where predecessor corporations cease to exist upon amalgamation.

The defendant further states that even if the predecessor corporations are considered to have no existence after the amalgamation, the notice of reassessment remains valid as it meets all the requirements of the *Income Tax Act*. Subsections 152(1) [as am. by S.C. 1978-79, c. 5, s. 5(1)] and (2) of the Act provides as follows:

152. (1) The Minister shall, with all due dispatch, examine a taxpayer's return of income for a taxation year, assess the tax for the year, the interest and penalties, if any, payable and determine . . .

(2) After examination of a return, the Minister shall send a notice of assessment to the person by whom the return was filed.

In this case, it is submitted that the Minister did all that was required of him by the Act in making the reassessment. The Minister examined the 1976 corporate tax return for Dixie; he reassessed the tax payable with respect to the income earned by Dixie for the 1976 taxation year; he then forwarded a notice of reassessment to Forest Glenn in accordance with subsection 152(2) of the Act. Accordingly, whether or not Forest Glenn ceased to exist on November 28, 1980, the date of the amalgamation, the Minister fulfilled the duties imposed upon him under the *Income Tax Act* and the reassessment is therefore valid. The notice identified the amount of tax assessed, the year to which the assessment related and the corporation which earned the income subject to taxation. The defendant maintains that the liability for the tax assessed was created in 1976, when the income was earned, prior to the amalgamation and during a

position à la Loi s'imposait parce que, en vertu du droit des compagnies de plusieurs provinces, les corporations remplacées continuaient d'exister et la compagnie issue de la fusion serait en droit de déduire les pertes puisqu'elle était la continuation des compagnies remplacées. Lorsque le législateur a décidé d'autoriser la déduction des pertes, il a ajouté le paragraphe 87(2.1), qui considère la compagnie qui fusionne comme étant la même corporation que chaque corporation remplacée et comme étant la continuation de celles-ci, afin de s'assurer que toutes les corporations issues de la fusion sont en droit de déduire les pertes antérieures, lors même qu'elles seraient constituées dans une province ou juridiction où les corporations remplacées cessent d'exister par suite d'une fusion.

La défenderesse soutient en outre que même si les corporations remplacées sont considérées comme n'existant pas après la fusion, l'avis de nouvelle cotisation est valable puisqu'il satisfait à toutes les exigences de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les paragraphes 152(1) [mod. par S.C. 1978-79, chap. 5, art. 5(1)] et (2) de la Loi portent:

152. (1) Le Ministre doit, avec toute la diligence possible, examiner la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, fixer l'impôt pour l'année, l'intérêt et les pénalités payables, s'il en est, et déterminer . . .

(2) Après examen d'une déclaration, le Ministre envoie un avis de cotisation à la personne qui a produit la déclaration.

En l'espèce, il est allégué que le ministre a fait tout ce que la Loi exigeait de lui pour établir la nouvelle cotisation. Il a examiné la déclaration d'impôt de la société Dixie pour l'année 1976; il a fixé de nouveau l'impôt payable à l'égard du revenu gagné par Dixie au cours de l'année d'imposition 1976; il a alors envoyé un avis de nouvelle cotisation à Forest Glenn conformément au paragraphe 152(2) de la Loi. En conséquence, que Forest Glenn ait cessé d'exister ou non le 28 novembre 1980, date de la fusion, le ministre s'est acquitté des fonctions que lui imposait la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et la nouvelle cotisation est donc valide. L'avis indiquait le montant de l'impôt fixé, l'année à laquelle se rapportait la cotisation et le nom de la corporation qui a gagné le revenu assujetti à l'impôt. La défenderesse soutient que l'assujettissement à l'impôt fixé a pris naissance en 1976, année durant laquelle le revenu a été gagné,

time when there was no dispute concerning the existence of the plaintiff Forest Glenn.

The defendant's third argument is that even if the notice of reassessment is defective because it does not refer to the plaintiff Guaranty Properties Limited, the defect does not render the reassessment invalid by virtue of subsections 152(3) and (8) and section 166 of the Act. Those sections provide as follows:

152. ...

(3) Liability for the tax under this Part is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made.

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

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

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

It is finally submitted that any defect in the notice of assessment has been waived by the plaintiffs by their actions. Once the plaintiffs received the notice of reassessment, there is no evidence that they returned it to the Department of National Revenue as being mailed to the wrong party. Rather, they responded to the reassessment by filing a notice of objection in the name of Forest

antérieurement à la fusion et alors que l'existence de la demanderesse Forest Glenn n'était nullement contestée.

a Le troisième argument de la défenderesse porte sur le fait que, même si l'avis de nouvelle cotisation est défectueux parce qu'il n'y est pas fait mention de la demanderesse Guaranty Properties Limited, ce vice n'annule pas la nouvelle cotisation en raison des paragraphes 152(3) et (8) et de l'article 166 de la Loi, qui portent:

152. ...

b (3) Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie.

(8) Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

c 166. Une cotisation ne doit pas être annulée ni modifiée lors d'un appel uniquement par suite d'irrégularité, de vice de forme, d'omission ou d'erreur de la part de qui que ce soit dans l'observation d'une disposition simplement directrice de la présente loi.

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

e La défenderesse soutient en dernier lieu que les demandereses, par leurs actes, ont renoncé à invoquer l'existence d'un vice entachant l'avis de cotisation. Il n'est pas prouvé qu'après que les demandereses eurent reçu l'avis de nouvelle cotisation, elles l'ont retourné au ministère du Revenu national parce qu'il a été expédié à la mauvaise partie. Au lieu de cela, elles ont répondu à la nouvelle

Glenn but did not raise the objection that the name appearing on the notice of reassessment was incorrect.

The purpose of section 87 of the *Income Tax Act* is to provide the applicable rules where two or more Canadian corporations are amalgamated. From an income tax aspect, the complete code on amalgamations is to be found in section 87 of the Act. The general scheme of the section is to treat the amalgamated corporation as a continuation of the predecessor corporations standing in their place with respect to assets, liabilities, surpluses and other tax oriented accounts. However, the amalgamated corporation is, for most purposes of the Act, a new corporation, although in certain limited cases the amalgamated corporation is deemed to be the continuation of a predecessor corporation.

Subsection 87(1) [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 51(1); 1979, c. 5, s. 28(1)] defines an amalgamation for the purposes of the *Income Tax Act*. It is essentially a corporate transaction and each of the provincial companies acts and the federal corporation legislation provide for statutory amalgamations. Although the definition of amalgamation for income tax purposes would cover most statutory amalgamations, it should be remembered that this definition is independent of the federal and provincial corporate statutes. Subsection 87(1) defines amalgamations as follows:

87. (1) In this section, an amalgamation means a merger of two or more corporations each of which was, immediately before the merger, a taxable Canadian corporation (each of which corporations is referred to in this section as a "predecessor corporation") to form one corporate entity (in this section referred to as the "new corporation") in such manner that

(a) all of the property (except amounts receivable from any predecessor corporation or shares of the capital stock of any predecessor corporation) of the predecessor corporations immediately before the merger becomes property of the new corporation by virtue of the merger,

(b) all of the liabilities (except amounts payable to any predecessor corporation) of the predecessor corporations immediately before the merger become liabilities of the new corporation by virtue of the merger, and

(c) all of the shareholders (except any predecessor corporation) of the predecessor corporations immediately before the merger receive shares of the capital stock of the new corporation by virtue of the merger,

cotisation en déposant un avis d'opposition au nom de Forest Glenn, mais elles n'ont pas contesté le fait que le nom figurant sur l'avis de nouvelle cotisation était inexact.

^a L'article 87 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* vise à énoncer les règles applicables lorsqu'il y a fusion de deux ou plusieurs corporations canadiennes. En matière d'impôt sur le revenu, l'article 87 de la Loi constitue un code complet applicable aux cas de fusion. Cet article tend généralement à traiter la corporation née de la fusion comme la continuation des corporations remplacées pour ce qui est des avoirs, des responsabilités, des surplus et des autres comptes visant des fins fiscales. Toutefois, la corporation issue de la fusion est, pour la plupart des fins visées par la Loi, une nouvelle corporation, bien que, dans certains cas limités, la corporation issue de la fusion soit réputée être la continuation d'une corporation remplacée.

^b Le paragraphe 87(1) [mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 51(1); 1979, chap. 5, art. 28(1)] définit la fusion aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il s'agit essentiellement d'une opération de société et chacune des lois des compagnies provinciales ainsi que la législation fédérale sur les corporations prévoient les fusions. Bien que la définition de fusion pour les fins de l'impôt sur le revenu englobe la plupart des fusions prévues par législation, il faut se rappeler que cette définition ne se trouve pas dans les lois fédérales et provinciales sur les corporations. Le paragraphe 87(1) définit les fusions comme suit:

^c 87. (1) Dans le présent article, fusion signifie l'unification de deux ou plusieurs corporations dont chacune était, immédiatement avant l'unification, une corporation canadienne imposable (chacune de ces corporations étant appelée dans le présent article une «corporation remplacée») destinée à former une entité constituée (appelée dans le présent article la «nouvelle corporation») de façon que

^d a) tous les biens (à l'exception des sommes à recevoir d'une corporation remplacée ou des actions du capital-actions d'une corporation remplacée) appartenant aux corporations remplacées immédiatement avant l'unification deviennent des biens de la nouvelle corporation en vertu de l'unification,

^e b) tous les engagements (à l'exception des sommes payables à une corporation remplacée) des corporations remplacées, existant immédiatement avant l'unification, deviennent des engagements de la nouvelle corporation en vertu de l'unification, et

^f c) tous les actionnaires (à l'exception de toute corporation remplacée) des corporations remplacées, existant immédiatement avant l'unification, reçoivent des actions de la nouvelle corporation en vertu de l'unification,

otherwise than as a result of the acquisition of property of one corporation by another corporation, pursuant to the purchase of such property by the other corporation or as a result of the distribution of such property to the other corporation upon the winding-up of the corporation. [Emphasis added.]

Counsel for both parties have made submissions that the Court make a finding that Forest Glenn either ceased to exist or did not cease to exist at the time of the second amalgamation on November 28, 1980. I have carefully considered the arguments and submissions of both parties and I am of the opinion that the question of whether predecessor corporations cease to exist upon amalgamation for the purposes of the *Income Tax Act* is not determinative of the issue at hand.

The key factor here is the treatment afforded by the *Income Tax Act* to the liabilities of predecessor corporations. The subsection 87(1) definition of amalgamation as quoted above, and in particular paragraph (b), requires that all of a predecessor corporation's liabilities immediately before the amalgamation become liabilities of the new corporation. In other words, whether or not the predecessor corporation continues to exist, it is plain and obvious that it no longer continues to have liabilities attached to it, at least for income tax purposes. In order for a transaction to qualify as an amalgamation under subsection 87(1) therefore, the amalgamated corporation must assume all liabilities of the predecessor corporation.

Accordingly, prior to the amalgamation on November 28, 1980 there is no question that it was Forest Glenn who was liable for the reassessment of Dixie's 1976 taxation year. Forest Glenn had assumed that liability at the time of the first amalgamation on May 31, 1978. Thereafter, Dixie had no liabilities for income tax purposes. Similarly, at the time of the second amalgamation on November 28, 1980 Guaranty Properties assumed all of Forest Glenn's liabilities, including the reassessment for Dixie's 1976 taxation year. It matters not whether Forest Glenn ceased to exist as a legal entity or whether it didn't. The point is that the amalgamation, which fell within the definition of amalgamation in subsection 87(1) of the Act, meant that pursuant to paragraph 87(1)(b) all of the liabilities of the predecessor corporation, Forest Glenn, immediately before the merger became liabilities of the new corporation, Guaranty

autres qu'à la suite de l'acquisition de biens d'une corporation par une autre corporation, de l'achat de ces biens par l'autre corporation ou de l'attribution de ces biens à l'autre corporation lors de la liquidation de la corporation. [C'est moi qui souligne.]

^a Les avocats des deux parties demandent à la Cour de conclure que Forest Glenn ou bien a cessé d'exister ou bien n'a pas cessé d'exister au moment de la seconde fusion qui a eu lieu le 28 novembre 1980. Ayant examiné soigneusement les arguments et les observations des deux parties, j'estime que la question de savoir si, par suite d'une fusion les corporations remplacées cessent d'exister aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne constitue pas ^b le point litigieux en l'espèce. ^c

Le facteur clé en l'espèce réside dans le traitement réservé par la *Loi de l'impôt sur le revenu* aux engagements des corporations remplacées. La définition de la fusion susmentionnée donnée par le ^d paragraphe 87(1), et en particulier l'alinéa b), exige que tous les engagements d'une corporation remplacée existant immédiatement avant l'unification ^e deviennent des engagements de la nouvelle corporation. Autrement dit, que la corporation remplacée continue d'exister ou non, il est évident qu'elle n'a plus d'engagements, du moins aux fins de l'impôt sur le revenu. Donc, pour qu'une opération ait le caractère d'une fusion au sens du ^f paragraphe 87(1), la corporation née de la fusion doit assumer tous les engagements de la corporation remplacée.

En conséquence, antérieurement à la fusion du 28 novembre 1980, il ne fait pas de doute que ^g c'est Forest Glenn qui était responsable de la nouvelle cotisation de Dixie pour l'année d'imposition 1976. Forest Glenn avait assumé cette responsabilité au moment de la première fusion qui a eu lieu le 31 mai 1978. Par la suite, Dixie n'avait plus ^h d'engagements aux fins de l'impôt sur le revenu. De même, au moment de la deuxième fusion qui a eu lieu le 28 novembre 1980, Guaranty Properties avait assumé tous les engagements de Forest ⁱ Glenn, dont la nouvelle cotisation de Dixie pour l'année d'imposition 1976. Il importe peu de savoir si Forest a cessé ou n'a pas cessé d'exister en tant qu'entité juridique. En réalité, la fusion, qui répondait à la définition de la fusion donnée par le ^j paragraphe 87(1) de la Loi, a fait que, comme le prévoit l'alinéa 87(1)(b), tous les engagements de la corporation remplacée, Forest Glenn, existant

ty Properties, by virtue of the merger. Therefore, after November 28, 1980 liability could no longer be affixed to Forest Glenn for the reassessment of Dixie's 1976 taxation year. That is, in my opinion, the legislative scheme contained within the *Income Tax Act* as it pertains to amalgamations.

Accordingly, I agree with the plaintiffs that the only party who could be reassessed for Dixie's 1976 taxation year after November 28, 1980 was Guaranty Properties. Before considering the defendant's second and third arguments relating to the curative provisions of the *Income Tax Act*, however, there are two other matters which must be dealt with. The first concerns the question of notice given to the Minister of the amalgamation of November 28, 1980 and the second relates to the interpretation bulletin pertaining to amalgamations.

During the course of the hearing before me the defendant argued that prior to July of 1981 the plaintiffs made no effort to advise the Minister of National Revenue of the amalgamation. It urged upon the Court that regard must be had of what efforts the taxpayer made to give the Minister notice. I do not agree with any of the defendant's submissions on this point. The evidence clearly established that the Ontario Ministry of Consumer and Commercial Relations sends to Revenue Canada, on a weekly basis (and did so at the time of the second amalgamation), a record of all the changes in the status of corporations in Ontario, including changes in jurisdiction, address changes, changes in directors, as well as the first page of the Articles of Amalgamation when such a merger has occurred.

The evidence also established that Revenue Canada did receive a copy of the Articles of Amalgamation pertaining to the amalgamation of November 28, 1980. However, prior to issuing the notice of reassessment for Dixie's 1976 taxation year to Forest Glenn, that information was not at any time given to the auditor who was responsible for issuing the notice of reassessment for Dixie's 1976 taxation year. The information was within the Department somewhere but evidently not where it was supposed to be. Clearly there was a lack of coordination of information which resulted

immédiatement avant l'unification sont devenus des engagements de la nouvelle corporation, Guaranty Properties, en vertu de l'unification. Donc, après le 28 novembre 1980, on ne saurait imputer à Forest Glenn la responsabilité de la nouvelle cotisation de Dixie pour l'année d'imposition 1976. À mon avis, c'est ce que vise la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour ce qui est des fusions.

En conséquence, je conviens avec les demanderessees que la seule partie qui puisse faire l'objet d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1976 de Dixie après le 28 novembre 1980 était Guaranty Properties. Toutefois, avant d'examiner les deuxième et troisième arguments de la défenderesse concernant les dispositions correctives contenues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il faut aborder deux autres questions. La première porte sur l'avis donné au ministre concernant la fusion du 28 novembre 1980, et la deuxième sur le bulletin d'interprétation en matière de fusion.

Au cours de l'audition tenue devant moi, la défenderesse a prétendu que, antérieurement à juillet 1981, les demanderessees n'ont nullement tenté d'aviser le ministre du Revenu national de la fusion. Elle a insisté pour que la Cour tienne compte de la question de savoir jusqu'à quel point le contribuable a essayé d'aviser le ministre. Je ne suis d'accord avec aucun des arguments de la défenderesse sur ce point. Il ressort de la preuve que le ministère de la Consommation et du Commerce de l'Ontario envoie chaque semaine à Revenu Canada (et il l'a fait au moment de la seconde fusion) un dossier contenant tous les changements dans les statuts des corporations en Ontario, notamment les changements de juridiction, d'adresse, d'administrateurs, ainsi que la première page des statuts de fusion au moment d'une fusion.

Il ressort également de la preuve que Revenu Canada a effectivement reçu une copie des statuts de fusion concernant la fusion du 28 novembre 1980. Néanmoins, avant que Forest Glenn ne reçoive l'avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1976 de Dixie, on n'en a jamais informé le vérificateur qui devait émettre l'avis de nouvelle cotisation pour cette année d'imposition de Dixie. Certes, ce renseignement est parvenu au Ministère, mais, de toute évidence, au mauvais service. Il est clair qu'il y a eu un manque de coordination des renseignements, ce qui fait que

in the notice of reassessment in question being issued to the wrong party. It would be highly improper for the Court to hold either of the plaintiffs responsible for such an error on the part of the defendant. The defendant seems to imply that there was some further obligation on the plaintiffs in this case to provide the Minister with notice of amalgamation of November 28, 1980. However, I am not persuaded that such an obligation exists and the defendant has failed to provide me with anything to support such a contention.

Further, there were indications that other very definitive documents were provided for National Revenue after the November 28, 1980 amalgamation had occurred. For example, on May 28, 1981 an income tax return was filed on behalf of Forest Glenn for the taxation year ending on the date of the amalgamation. This documentation submitted with the return clearly stated that the return was being filed for the taxation year from December 1979 to November 28, 1980, two days short of a year and was referred to by the plaintiffs as a stub year. While that information may not lead directly to the conclusion that an amalgamation occurred on November 28, 1980, it would alert anyone examining the tax return that something out of the ordinary had occurred. Further, the financial statement filed by Forest Glenn and received by Revenue Canada on July 12, 1981 contains numerous references to the amalgamation. Finally, the first tax return filed by Guaranty Properties, the new corporation, was for a very short period, from November 28, 1980, the date of the amalgamation to December 31, 1980, the corporation's year end. I agree with the plaintiffs that with all this information available and in the hands of Revenue Canada before the time to reassess Dixie's 1976 taxation expired it had ample opportunity to examine in its entirety the existence or non-existence of the various corporate bodies. There was an obvious indication that something had occurred and officials at Revenue Canada should have apprised themselves of the events.

I am satisfied that the plaintiffs were not under any additional obligation to advise the defendant of the amalgamation and that, in any event, all the

avis de nouvelle cotisation en question a été délivré à la mauvaise partie. Il serait tout à fait injuste que la Cour tienne l'une ou l'autre demanderesse responsable d'une telle erreur commise par la défenderesse. La défenderesse semble laisser entendre que les demanderesses étaient tenues encore davantage d'aviser le ministre de la fusion du 28 novembre 1980. Toutefois, je ne suis pas persuadé qu'une telle obligation existe, et la défenderesse n'a rien produit pour étayer cette prétention.

De plus, il y a des indications permettant de croire que d'autres documents très décisifs ont été fournis à Revenu national après la fusion du 28 novembre 1980. Par exemple, le 28 mai 1981, on a déposé une déclaration d'impôt sur le revenu pour le compte de Forest Glenn pour l'année d'imposition prenant fin à la date de la fusion. La documentation soumise avec la déclaration indiquait clairement que celle-ci portait sur l'année d'imposition allant de décembre 1979 au 28 novembre 1980, soit pour une période d'un an moins deux jours, que les demanderesses ont appelée année souche. Bien que ce renseignement ne permette pas de conclure qu'une fusion a eu lieu le 28 novembre 1980, il éveillerait l'attention de quiconque examine la déclaration d'impôt sur le fait que quelque chose qui sortait de l'ordinaire était survenu. Qui plus est, l'état financier que Forest Glenn a déposé et que Revenu Canada a reçu le 12 juillet 1981 fait mention, à plusieurs reprises, de la fusion. Finalement, la première déclaration d'impôt déposée par Guaranty Properties, la nouvelle corporation, portait sur une période très courte allant du 28 novembre 1980, date de la fusion, au 31 décembre 1980, la fin de l'exercice de la corporation. Je conviens avec les demanderesses que, disposant de tous ces renseignements avant l'expiration du délai prévu pour l'établissement d'une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1976 de Dixie, Revenu Canada a eu toutes les chances d'examiner en son entier la question de l'existence ou la non-existence des diverses personnes morales. Tout indiquait que quelque chose avait eu lieu, et les fonctionnaires de Revenu Canada auraient dû prendre connaissance des événements.

Je suis convaincu que les demanderesses n'étaient tenues à aucune obligation additionnelle d'aviser la défenderesse de la fusion et que, de

information concerning the amalgamation was in the defendant's possession. Though not directed to the specific official, namely the auditor in charge of receiving the material and issuing the notice of reassessment in question, there is no obligation on the part of the plaintiffs under the *Income Tax Act* or its policy to provide or direct additional notices or information.

As for the interpretation bulletin dealing with amalgamations, it is clearly stated that where an assessment or reassessment of a predecessor corporation is to be made after amalgamation, the assessment will be issued to the new corporation. Counsel for the defendant maintains that that does not mean that a reassessment issued to a predecessor corporation is invalid and argues that interpretation bulletins are only to be used for assistance in interpreting the *Income Tax Act* when the Minister has taken a position contrary to an established administrative policy set out in the bulletin. See *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851 and *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; 83 DTC 5041.

In my opinion there is overwhelming evidence that the policy of Revenue Canada was to direct a notice of reassessment of a predecessor corporation to the new corporation following amalgamation. There is the testimony of Mr. Delavigne, the auditor from National Revenue dealing with the file. He swore that had he been aware of the November 28, 1980 amalgamation he would not have reassessed Forest Glenn for Dixie's 1976 taxation year but rather would have issued the reassessment notice to Guaranty Properties. In cross-examination Mr. Delavigne made it quite clear that officials of the Department have been told not to reassess predecessor corporations where there has been an amalgamation and in fact they are to reassess in accordance with the interpretation bulletin.

The plaintiffs introduced as evidence three notices of reassessment issued to Guaranty Properties subsequent to the notice of reassessment of June 23, 1981 which is the subject of dispute in this case. Two of those reassessments were in

toute façon, celle-ci était en possession de tous les renseignements relatifs à la fusion. Bien que ces renseignements ne soient pas adressés au fonctionnaire compétent, savoir le vérificateur chargé de recevoir les documents et d'émettre l'avis de nouvelle cotisation en question, les demanderessees ne sont, ni en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni en vertu de sa politique, tenues de fournir ou d'adresser des avis ou renseignements supplémentaires.

Quant au bulletin d'interprétation portant sur les fusions, il est clairement dit que, lorsqu'il faut, par suite d'une fusion, établir une cotisation ou une nouvelle cotisation d'une corporation remplacée, la cotisation doit être délivrée à la nouvelle corporation. L'avocat de la défenderesse soutient qu'une nouvelle cotisation adressée à une corporation remplacée n'est pas pour autant nulle, et que les bulletins d'interprétation ne constituent qu'un moyen d'interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* lorsque le ministre adopte un point de vue contraire à une politique administrative établie exposée dans le bulletin. Voir les affaires *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851 et *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; 83 DTC 5041.

À mon avis, il a été prouvé de façon concluante que Revenu Canada avait pour politique d'adresser l'avis de nouvelle cotisation d'une corporation remplacée à la nouvelle corporation née de la fusion. M. Delavigne, le vérificateur de Revenu national qui s'occupait du dossier a affirmé sous serment que, s'il avait été au courant de la fusion du 28 novembre 1980, il n'aurait pas fixé de nouveau l'impôt payable par Forest Glenn pour l'année d'imposition 1976 de Dixie, mais il aurait plutôt adressé l'avis de nouvelle cotisation à Guaranty Properties. En contre-interrogatoire, M. Delavigne a bien précisé qu'on avait dit aux fonctionnaires du Ministère de ne pas établir de nouvelles cotisations pour les corporations remplacées à la suite d'une fusion, mais plutôt de procéder à de nouvelles cotisations conformément au bulletin d'interprétation.

Les demanderessees ont produit en preuve trois avis de nouvelle cotisation adressés à Guaranty Properties après l'avis de nouvelle cotisation du 23 juin 1981, qui fait l'objet du présent litige. Deux de ces nouvelles cotisations portaient sur les années

respect of Dixie's 1977 and 1978 taxation years. These notices were all issued on May 31, 1982 after Revenue Canada officials discovered their error and became aware of the amalgamation of November 28, 1980.

Accordingly, I am satisfied that it was the policy of Revenue Canada to reassess the new corporation which resulted from amalgamation rather than predecessor corporations. It is my opinion that this is the only course of action which Revenue Canada can follow. It cannot pick and choose which corporation it is going to reassess after an amalgamation has occurred. Were this Court to decide that the reassessment of Forest Glenn for Dixie's 1976 taxation year is valid, a precedent would be set which would allow Revenue Canada in the circumstances of amalgamations to reassess any corporation of its choice, either the predecessor or the new one. I do not believe that that is the purpose of the legislation nor is it the intention of Parliament and this is certainly confirmed by a careful reading of subsection 87(1), by evidence as well as the information bulletin.

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

For the above reasons, I find the reassessment of Forest Glenn with respect to the income of Dixie's 1976 taxation year to be invalid. Costs to the plaintiffs.

d'imposition 1977 et 1978 de Dixie. Ces avis ont tous été émis le 31 mai 1982 après que les fonctionnaires de Revenu Canada se furent rendu compte de leur erreur et de la fusion du 28 novembre 1980.

En conséquence, je suis persuadé que Revenu Canada avait pour politique de fixer de nouveau l'impôt payable par la nouvelle corporation née de la fusion plutôt que par les corporations remplacées. J'estime que c'est là la seule ligne de conduite que Revenu Canada puisse adopter. Il ne saurait choisir la corporation qui fera l'objet d'une nouvelle cotisation par suite d'une fusion. Si cette Cour devait décider que la nouvelle cotisation de Forest Glenn pour l'année d'imposition 1976 de Dixie est valide, cela constituerait un précédent permettant à Revenu Canada, dans les cas de fusion, de fixer de nouveau l'impôt payable par une corporation de son choix, soit la corporation remplacée soit la nouvelle corporation. Je ne crois pas que cela soit le but de la Loi ni l'intention du législateur, ce qui est certainement confirmé par une lecture attentive du paragraphe 87(1), par la preuve ainsi que par le bulletin d'interprétation.

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

Par ces motifs, je déclare nulle la nouvelle cotisation de Forest Glenn en ce qui concerne le revenu gagné par Dixie pendant l'année d'imposition 1976. Les dépens sont adjugés aux demanderes.