

A-550-86

A-550-86

**Her Majesty the Queen and the Minister of National Revenue** (*Appellants*) (*Respondents*)

**Sa Majesté la Reine et le Ministre du Revenu national** (*appelants*) (*intimés*)

v.

a c.

**Optical Recording Laboratories Inc. (formerly carrying on business as Optical Recording Corporation, formerly carrying on business as Information Tunnel Research Inc.)** (*Respondent*) (*Applicant*)

**Optical Recording Laboratories Inc. (faisant antérieurement affaire sous la raison sociale de Optical Recording Corporation, faisant antérieurement affaire sous la raison sociale de Information Tunnel Research Inc.)** (*intimée*) (*requérante*)

INDEXED AS: *OPTICAL RECORDING CORP. v. CANADA (C.A.)*

RÉPERTORIÉ: *OPTICAL RECORDING CORP. c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Urie, Stone and Décary J.J.A.—  
Toronto, October 17; Ottawa, October 26, 1990.

Cour d'appel, juges Urie, Stone et Décary, J.C.A.—Toronto, 17 octobre; Ottawa, 26 octobre 1990.

*Federal Court jurisdiction — Trial Division — Income tax — On originating motion under Federal Court Act, s. 18, Motions Judge quashing assessment, requirements to pay and s. 223 certificate and prohibiting further collection proceedings — Outside jurisdiction — Proceedings arising out of assessment deemed valid under Income Tax Act, s. 152(8) — As Act expressly providing for appeal from assessments, Federal Court Act, s. 29 precluding applications under ss. 28 and 18.*

*Compétence de la Cour fédérale — Section de première instance — Impôt sur le revenu — Saisi d'une requête introductive d'instance présentée en vertu de l'art. 18 de la Loi sur la Cour fédérale, le juge qui a entendu la requête a annulé la cotisation, les demandes péremptoires de paiement et le certificat établi en vertu de l'art. 223 et a interdit toute autre mesure de recouvrement — Excès de pouvoir — Poursuite découlant d'une cotisation réputée valide en vertu de l'art. 152(8) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Comme la Loi permet expressément d'interjeter appel d'une cotisation, l'art. 29 de la Loi sur la Cour fédérale empêche de présenter une demande fondée sur l'art. 28 ou sur l'art. 18.*

*Income tax — Reassessment — Order quashing assessment, requirements to pay and s. 223 certificate — Minister issuing second notice of assessment for Part VIII tax liability adding nothing except statutorily prescribed interest — Although second assessment constituting reassessment rendering first assessment void, appeal from order of certiorari not moot to extent relating to collection proceedings which were not invalidated.*

*Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — Ordonnance annulant une cotisation, des demandes péremptoires de paiement et un certificat établi en vertu de l'art. 223 — Le ministre a établi un second avis de cotisation à l'égard de l'impôt à payer en vertu de la Partie VIII en y ajoutant seulement les intérêts prescrits par la Loi — Même si la seconde cotisation constitue une nouvelle cotisation qui annule la première cotisation, l'appel formé contre l'ordonnance de certiorari n'est pas purement théorique dans la mesure où il se rapporte à des mesures de recouvrement qui n'ont pas été invalidées.*

*Income tax — Management of taxes — Motions Judge holding Minister's policy of not insisting on payment under Income Tax Act, s. 195(2) illegal — Misconstruing Minister's role in collection of monies owing — Having power to accept security, arrange for payments in manner best ensuring whole indebtedness ultimately paid.*

*Impôt sur le revenu — Administration des impôts — Le juge qui a entendu la requête a déclaré illégale la politique du ministre de ne pas insister sur le paiement de l'impôt dû aux termes de l'art. 195(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Mauvaise interprétation du rôle que joue le ministre à l'égard du recouvrement des créances — Le ministre a le pouvoir d'accepter une garantie et de prendre les dispositions les plus propres à garantir un règlement intégral de la dette.*

This was an appeal from orders of *certiorari* quashing an assessment, requirements to pay and *Income Tax Act*, section 223 certificate, and prohibition preventing the Minister from continuing with collection proceedings against the respondent. The respondent had designated \$21.5 million pursuant to subsection 194(4) as the amount received upon the issuance of shares and debt obligations to finance scientific research and development. It did not pay 50% of the designated amount by the date required by subsection 195(2). The Minister issued a notice of assessment of the Part VIII tax payable as a result of filing the designations, and a letter advising the respondent that

Le présent appel a été formé contre une ordonnance de *certiorari* annulant une cotisation, des demandes péremptoires de paiement et un certificat établi en vertu de l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et contre une ordonnance de prohibition interdisant au ministre de continuer ses mesures de recouvrement contre l'intimée. L'intimée avait désigné, conformément au paragraphe 194(4), un montant de 21 500 000 \$ à titre de contrepartie reçue à la suite de l'émission d'actions et de créances pour financer la recherche et le développement scientifiques. Elle n'a pas payé 50 % du montant désigné au plus tard à la date prévue par le paragraphe 195(2) de la *Loi*.

although corporations are technically liable to pay the tax by the end of the month following the transaction, since the taxes could be reduced under a special credit program, Revenue Canada was prepared to modify its usual collection action where it was satisfied that the corporation would eliminate its tax liability by the end of the year or provide security. Neither of those conditions was satisfied. Subsequently, the Minister issued requirements to pay to two financial institutions and registered a certificate in the Federal Court. The Motions Judge held that he had jurisdiction to adjudicate the originating motion brought under *Federal Court Act*, section 18 because issues of fundamental illegality, unfair treatment and estoppel were raised. He granted orders of *certiorari* and prohibition, holding that the policy of not insisting on payment under *Income Tax Act*, subsection 195(2), but allowing voluntary arrangements, was illegal. The Minister subsequently issued a notice of assessment for 1986 Part VIII tax liability of \$10.75 million plus interest. The issues were: (1) whether the second assessment was a reassessment, invalidating the first assessment and the collection proceedings and rendering these proceedings moot; (2) whether the Motions Judge had jurisdiction to entertain the originating motion; and (3) whether the Minister's collection policy was illegal.

*Held*, the appeal should be allowed.

(1) The second assessment was a reassessment since it added nothing to the tax assessed but only set forth the statutorily prescribed interest. While it rendered void the first assessment, collection proceedings undertaken pursuant to the unpaid assessment were not invalidated. Accordingly, to the extent that this appeal arose from orders for *certiorari* relating to monies held by financial institutions and prohibition arising out of the section 223 certificate, it was not moot.

(2) The Motions Judge lacked jurisdiction to entertain the originating motion. The proceedings arose out of an assessment which was deemed valid by *Income Tax Act* subsection 152(8), subject only to a reassessment, or to being varied or vacated by a successful objection (subsections 165(1) and (2)) or appeal to the Tax Court (section 169) or to the Trial Division (subsection 172(2)). Since the *Income Tax Act* expressly provides for an appeal from assessments made by the Minister, section 29 of the *Federal Court Act* precludes applications in respect of such assessments brought under section 28 and applications brought under section 18 to challenge the assessments and the collection proceedings or actions taken in respect of those deemed valid assessments.

Le ministre a envoyé à l'intimé un avis de cotisation établissant l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII à la suite de la production des formules de désignation, ainsi qu'une lettre informant l'intimé que même si les sociétés sont en principe tenues de payer l'impôt au plus tard le dernier jour du mois suivant la transaction, comme un programme spécial de crédit d'impôt leur permet de réduire leurs obligations fiscales, Revenue Canada était disposé à modifier ses mesures habituelles de recouvrement lorsque les sociétés arrivent à le convaincre qu'elles auront ramené leur obligation à zéro d'ici la fin de l'année ou lorsqu'elles fournissent une garantie. Ni l'une ni l'autre de ces conditions n'a été respectée. Par la suite, le ministre a signifié des demandes péremptoires de paiement à deux institutions financières et a enregistré un certificat à la Cour fédérale. Le juge qui a entendu la requête a statué qu'il avait compétence pour instruire et trancher la requête introductive d'instance présentée en vertu de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale* parce que les points en litige visaient des questions d'illégalité fondamentale, de traitement injuste et d'irrecevabilité. Il a accordé les ordonnances de *certiorari* et de prohibition sollicitées et a déclaré illégale la politique consistant à ne pas insister sur le paiement prévu au paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* mais à permettre des arrangements volontaires. Le ministre a par la suite établi un avis de cotisation dans lequel il a fixé à 10 750 000 \$ l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII pour 1986, plus les intérêts. Les questions en litige étaient les suivantes: (1) La seconde cotisation était-elle une nouvelle cotisation, ce qui avait pour effet d'invalider la première cotisation ainsi que les mesures de recouvrement et de rendre la poursuite purement théorique? (2) Le juge qui a entendu la requête avait-il compétence pour instruire et juger la requête introductive d'instance? (3) La politique de recouvrement du ministre était-elle illégale?

*Arrêt*: l'appel devrait être accueilli.

(1) La seconde cotisation est une nouvelle cotisation puisqu'elle n'ajoute rien à l'impôt fixé et qu'elle énonce seulement les intérêts prescrits par la Loi. Même si elle annule la première cotisation, la cotisation impayée n'invalide pas les mesures de recouvrement prises à son égard. En conséquence, le présent appel n'est pas théorique, dans la mesure où il découle des ordonnances de *certiorari* relatives aux fonds détenus par des institutions financières ainsi que de l'ordonnance de prohibition relative au certificat établi en vertu de l'article 223.

(2) Le juge qui a entendu la requête n'avait pas compétence pour instruire et juger la requête introductive d'instance. L'instance découlait d'une cotisation qui était réputée valide aux termes du paragraphe 152(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sous réserve seulement d'une nouvelle cotisation, ou des modifications qui pouvaient y être apportées ou de l'annulation qui pouvait être prononcée à la suite d'une opposition (paragraphe 165(1) et 165(2)) ou d'un appel interjeté devant la Cour de l'impôt (article 169) ou devant la Section de première instance (paragraphe 172(2)). Comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit expressément un appel des cotisations établies par le ministre, il s'ensuit que, selon l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale*, ces cotisations ne peuvent pas faire l'objet d'une requête fondée sur l'article 28 ou d'une requête présentée en vertu de l'article 18 en vue de contester la cotisation et les procédures ou mesures de recouvrement prises à l'égard de ces cotisations réputées valides.

(3) The Motions Judge misconstrued the role of the Minister in the collection of monies owing to the Crown. He is required to "administer and enforce [the] Act". He has the power under subsection 220(4) to accept security for payment of any debt under the Act. Such power is given to ensure that payment of the indebtedness is ultimately secure. Although such security is usually monetary in nature, it is not statutorily required to be so. The Minister is empowered to manage his department not only from an administrative, but also from a "management of taxes" point of view. This means that as a creditor he has the right to arrange payment for a tax indebtedness in such manner that best ensures payment of the whole. Arrangements to that end are in the best interests of everyone concerned and are to be encouraged.

(3) Le juge qui a entendu la requête a mal interprété le rôle que joue le ministre à l'égard du recouvrement des créances de Sa Majesté. Le ministre est chargé de «l'application et [de] l'exécution de la [...] loi». Le paragraphe 220(4) lui donne le pouvoir d'accepter des garanties pour le paiement de toute somme due aux termes de la Loi. Le pouvoir qui lui est ainsi conféré vise à garantir le paiement final de la dette. Même si la garantie est normalement fournie en argent, la Loi n'exige pas qu'elle le soit. Le ministre est habilité à gérer son ministère non exclusivement d'un point de vue administratif, mais aussi du point de vue de l'«administration des impôts». Cela signifie qu'en tant que créancier, il a le droit de prendre, au sujet du règlement d'une dette fiscale, les dispositions les plus propres à garantir un règlement intégral. Les dispositions prises à cette fin sont dans l'intérêt de toutes les personnes concernées et doivent être encouragées.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 18, 28, 29.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152(8), 165(1),(2), 169 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58; 1984, c. 45, s. 70), 172(2) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58), 194(4) (as re-enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 95), 195(2) (as re-enacted *idem*), 220(1),(4) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 88), 223 (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 114), 224 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 121).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### FOLLOWED:

*Lambert v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 199; [1976] CTC 611; (1976), 76 DTC 6373; 14 N.R. 146 (C.A.).

##### APPLIED:

*Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue* (No. 2), [1967] 1 Ex.C.R. 333; [1966] C.T.C. 690; (1966), 66 DTC 5451; *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331; [1984] CTC 352; (1984), 84 DTC 6345 (C.A.); *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*, [1981] 2 All E.R. 93 (H.L.).

##### REVERSED:

*Optical Recording Corp. v. Canada*, [1987] 1 F.C. 339; [1986] 2 C.T.C. 325; (1986), 86 DTC 6465; 6 F.T.R. 294 (T.D.).

##### REFERRED TO:

*Borowski v. Canada (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 342; (1989), 57 D.L.R. (4th) 231; [1989] 3 W.W.R. 97; 75 Sask. R. 82; 47 C.C.C. (3d) 1; 33 C.P.C. (2d) 105; 38 C.R.R. 232; 92 N.R. 110.

#### LOIS ET RÉGLEMENTS

*Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), chap. F-7, art. 18, 28, 29.

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 152(8), 165(1),(2), 169 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58; 1984, chap. 45, art. 70), 172(2) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58), 194(4) (ajouté par S.C. 1984, chap. 1, art. 95), 195(2) (ajouté, *idem*), 220(1),(4) (mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 88), 223 (mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 114), 224 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 121).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION SUIVIE:

*Lambert c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 199; [1976] CTC 611; (1976), 76 DTC 6373; 14 N.R. 146 (C.A.).

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue* (No. 2), [1967] R.C.É. 333; [1966] C.T.C. 690; (1966), 66 DTC 5451; *Ministre du revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331; [1984] CTC 352; (1984), 84 DTC 6345 (C.A.); *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*, [1981] 2 All E.R. 93 (H.L.).

##### DÉCISION INFIRMÉE:

*Optical Recording Corp. c. Canada*, [1987] 1 C.F. 339; [1986] 2 C.T.C. 325; (1986), 86 DTC 6465; 6 F.T.R. 294 (1<sup>re</sup> inst.).

##### DÉCISION CITÉE:

*Borowski c. Canada (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 342; (1989), 57 D.L.R. (4th) 231; [1989] 3 W.W.R. 97; 75 Sask. R. 82; 47 C.C.C. (3d) 1; 33 C.P.C. (2d) 105; 38 C.R.R. 232; 92 N.R. 110.

## COUNSEL:

*Roger Taylor* for appellants (respondents).  
*Glen A. Smith* and *R. A. Mansell* for <sup>a</sup> respondent (applicant).

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellants (respondents).  
*McCarthy Tétrault*, Toronto, for respondent <sup>c</sup> (applicant).

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

URIE J.A.: This appeal is from orders of *certiorari* and prohibition granted by the Trial Division on September 4, 1986 [[1987] 1 F.C. 339]. The relevant facts which are not in dispute, are these. <sup>e</sup>

THE FACTS

The respondent was incorporated under the name of Information Tunnel Research Inc. on August 17, 1984. Its name was subsequently changed to Optical Recording Corporation and later changed again to that shown in the style of cause, namely, Optical Recording Laboratories Inc. Counsel for the respondent at the opening of the appeal advised the Court that the respondent had made an assignment in bankruptcy and filed a letter from the Trustee apparently authorizing him to appear on his behalf. Counsel for the appellant did not object so that we agreed to hear him. <sup>g</sup>

An agreement was entered into on March 25, 1985 by the respondent with Digital Recording Corporation ("Digital") whereby Digital sold and Optical bought a development system at a price of \$21,500,000. On the same day, the respondent <sup>j</sup>

## AVOCATS:

*Roger Taylor* pour les appelants (intimés).  
*Glen A. Smith* et *R. A. Mansell* pour l'intimée (requérante).

<sup>b</sup> PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour les appelants (intimés).  
*McCarthy Tétrault*, Toronto, pour l'intimée (requérante).

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par* <sup>d</sup>

LE JUGE URIE, J.C.A.: Le présent appel a été formé contre les ordonnances de *certiorari* et de prohibition prononcées par la Section de première instance le 4 septembre 1986 [[1987] 1 C.F. 339]. Voici les faits pertinents qui ne sont pas contestés. <sup>e</sup>

LES FAITS

L'intimée a été constituée le 17 août 1984 sous la raison sociale de Information Tunnel Research Inc. Cette raison sociale a par la suite été changée pour celle de Optical Recording Corporation, puis, à nouveau, pour celle qui figure dans l'intitulé de la cause, c'est-à-dire Optical Recording Laboratories Inc. Dès le début de l'appel, l'avocat de l'intimée a informé la Cour que l'intimée s'était mise en faillite et il a produit une lettre du syndic l'autorisant vraisemblablement à comparaître en son nom. Comme l'avocat de l'appelante n'a pas formulé d'objection, nous avons accepté de l'entendre. <sup>g</sup>

Un contrat a été conclu le 25 mars 1985 entre l'intimée et Digital Recording Corporation («Digital»). Aux termes de ce contrat, Digital a vendu à Optical un système de développement au prix de 21 500 000 \$. Le même jour, l'intimée a désigné, <sup>j</sup>

designated amounts totalling \$21.5 million pursuant to subsection 194(4)<sup>1</sup> of Part VIII of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63, as re-enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 95] ("the Act"). That sum was the amount received by it upon its issuance of shares and debt obligations. The designations filed by the respondent with the Minister of National Revenue ("the Minister") on the same date were not accompanied by an amount payable to the Receiver General of Canada in the sum of 50% of the amount designated, namely, \$10,750,000, nor was such an amount paid on or before April 30, 1985, as required by subsection 195(2) [as re-enacted *idem*]<sup>2</sup> of the Act.

On June 3, 1985, the Minister sent to the respondent a notice of assessment "in respect of Part VIII assessment levied under subsection 195(2) of the *Income Tax Act*" requesting payment of the unpaid sum of \$10,750,000. Attached to the notice of assessment was an advice to the taxpayer reading as follows:

The attached notice of assessment reflects Part VIII tax payable on account, as a result of filing of designation(s) in respect

<sup>1</sup> 194. ...

(4) Every taxable Canadian corporation may, by filing a prescribed form with the Minister at any time on or before the last day of the month immediately following a month in which it issued a share or debt obligation or granted a right under a scientific research financing contract (other than a share or debt obligation issued or a right granted before October 1983, or a share in respect of which the corporation has, on or before that day, designated an amount under subsection 192(4)) designate, for the purposes of this Part and Part I, an amount in respect of that share, debt obligation or right not exceeding the amount by which

(a) the amount of the consideration for which it was issued or granted, as the case may be, exceeds

(b) in the case of a share, the amount of any assistance (other than an amount included in computing the scientific research tax credit of a taxpayer in respect of that share) provided, or to be provided by a government, municipality or any other public authority in respect of, or for the acquisition of, that share.

<sup>2</sup> 195. ...

(2) Where, in a particular month in a taxation year, a corporation issues a share or debt obligation, or grants a right, in respect of which it designates an amount under section 194, the corporation shall, on or before the last day of the month following the particular month, pay to the Receiver General on account of its tax payable under this Part for the year an amount equal to 50% of the aggregate of all amounts so designated.

a conformément au paragraphe 194(4)<sup>1</sup> de la Partie VIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63, ajouté par S.C. 1984, chap. 1, art. 95] («la Loi»), des montants totalisant 21 500 000 \$. Ces montants constituaient la contrepartie qu'elle avait reçue à la suite de l'émission d'actions et de créances. Les formules de désignation que l'intimée a produites auprès du ministre du Revenu national («le ministre») le même jour b n'étaient pas accompagnées du montant payable au receveur général du Canada, à savoir 50 % du montant désigné ou 10 750 000 \$, et ce montant n'a pas été payé au plus tard le 30 avril 1985 c comme l'exige le paragraphe 195(2)<sup>2</sup> [ajouté, *idem*] de la Loi.

d Le 3 juin 1985, le ministre a envoyé à l'intimée un avis de cotisation [TRADUCTION] «établissant, conformément au paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une cotisation d'impôt fondée sur la Partie VIII». Le ministre a réclamé le paiement de la somme impayée de 10 750 000 \$. À l'avis de cotisation était joint l'avis suivant:

e [TRADUCTION] L'avis de cotisation ci-joint indique l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII à la suite de la production de

<sup>1</sup> 194. ...

(4) Toute corporation canadienne imposable peut, sur production à une date quelconque d'une formule prescrite auprès du Ministre, au plus tard le dernier jour du mois suivant le mois où elle a émis une action ou une créance ou accordé un droit en vertu d'un contrat de financement pour la recherche scientifique (autre qu'une action, une créance émise ou un droit accordé avant octobre 1983 ou une action à l'égard de laquelle la corporation a, avant ou au plus tard à ce jour, désigné un montant en vertu du paragraphe 192(4)) désigner, aux fins de la présente Partie et de la Partie I, un montant à l'égard de cette action, de cette créance ou de ce droit, ne dépassant pas le montant de l'excédent éventuel

a) de la valeur de la contrepartie pour laquelle l'action ou la créance a été émise, ou le droit accordé, selon le cas, sur

b) dans le cas d'une action, le montant de toute aide (à l'exclusion d'un montant inclus dans le calcul du crédit d'impôt pour la recherche scientifique d'un contribuable relativement à cette action) fournie, ou devant être fournie, par un gouvernement, une municipalité ou tout autre corps public en ce qui concerne l'action ou l'acquisition de celle-ci.

<sup>2</sup> 195. ...

(2) Lorsque, dans un mois donné d'une année d'imposition, une corporation émet une action ou une créance, ou accorde un droit, à l'égard de laquelle ou duquel elle désigne un montant en vertu de l'article 194, elle doit, dans le mois qui suit le mois donné, payer au receveur général au titre de son impôt payable en vertu de la présente Partie pour l'année un montant égal à 50% du total de tous les montants ainsi désignés.

of the issuing of shares, or debt obligations or the granting of certain rights to finance scientific research and development.

Corporations that have issued scientific research or share-purchase tax credit securities are technically liable to pay the related Part VIII tax by the end of the month following the transaction. However, under the terms of this special credit program, the tax liabilities may be reduced or extinguished through the use of qualifying expenditures or tax credits. Since these Part VIII tax liabilities may be reduced, Revenue Canada, Taxation is prepared to modify or withhold its usual collection action with respect to these assessments where the corporation is able to satisfy Revenue Canada that its liability will be eliminated by the end of the year, or provide acceptable security.

An officer from Revenue Canada, Taxation will be contacting you to discuss the method in which the liability will be satisfied.

Also attached is a copy of a recent press release which outlines Revenue Canada, Taxation's position in this matter. [Emphasis added.]

No notice of objection was ever served on the Minister with respect to the notice of assessment. Nor did the Minister ever advise the respondent that he was satisfied that the respondent's Part VIII liability would be extinguished by the end of its 1986 taxation year nor has it done so since. Moreover, despite the request of representatives of the Minister for collateral security made at a meeting with a representative of the respondent held on October 10, 1985, no such security has ever been provided.

On March 18, 1986, requirements to pay issued pursuant to section 224 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 121]<sup>3</sup> of the Act were issued by the Minister to the Royal Bank of Canada and to Canada Permanent Trust Company in respect of monies of the respondent held in these institutions.

<sup>3</sup> 224. (1) Where the Minister has knowledge or suspects that a person is or will be, within 90 days, liable to make a payment to another person who is liable to make a payment under this Act (in this section referred to as the "tax debtor"), he may, by registered letter or by a letter served personally, require that 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.

formules de désignation concernant l'émission d'actions ou de créances ou l'octroi de certains droits pour financer la recherche et le développement scientifiques.

Les sociétés qui ont émis des titres aux fins d'un crédit d'impôt pour l'achat d'actions ou pour la recherche scientifique sont en principe tenues de payer l'impôt prévu à la Partie VIII au plus tard le dernier jour du mois suivant la transaction. Toutefois, les conditions du programme spécial de crédit d'impôt leur permettent de réduire ou de ramener à zéro leurs obligations fiscales par la déduction des dépenses admissibles ou des crédits d'impôt. Étant donné qu'il est possible de réduire l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII, Revenu Canada, Impôt est disposé à modifier ou à suspendre ses mesures habituelles de recouvrement à l'égard de ces cotisations lorsque la société arrive à la convaincre qu'elle aura ramené son obligation à zéro d'ici la fin de l'année ou qu'elle fournit une garantie acceptable.

Un agent de l'Impôt communiquera avec vous pour discuter de la façon de régler le montant à payer.

Vous trouverez également en annexe un exemplaire d'un communiqué de presse récent dans lequel est exposée la position de Revenu Canada, Impôt sur la question. [Non souligné dans le texte original.]

Le ministre n'a jamais reçu signification d'un avis d'opposition à l'avis de cotisation. Le ministre n'a jamais non plus avisé l'intimée qu'il était convaincu que l'intimée réussirait, avant la fin de l'année d'imposition 1986, à ramener à zéro le montant d'impôt qu'elle devait payer selon la Partie VIII. De plus, malgré le fait que des représentants du ministre ont demandé une garantie accessoire au cours de la rencontre qui a eu lieu avec un représentant de l'intimée le 10 octobre 1985, cette garantie n'a jamais été fournie.

Le 18 mars 1986, le ministre a, en vertu de l'article 224 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 121]<sup>3</sup> de la Loi, signifié à la Banque Royale du Canada et au Canada Permanent Trust Company une demande péremptoire de paiement à l'égard des fonds de l'intimée détenus par ces institutions.

<sup>3</sup> 224. (1) Lorsque le Ministre sait ou soupçonne qu'une personne est ou sera, dans les 90 jours, 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 au présent article le «débiteur fiscal»), il peut, par lettre recommandée ou par lettre signifiée à personne, exiger de cette personne que les deniers autrement payables au débiteur fiscal soient en totalité ou en partie versés, immédiatement si les deniers sont alors payables ou, dans les autres cas, 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.

On April 1, 1986, the Minister registered a certificate in the Federal Court of Canada pursuant to section 223 [as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 114]<sup>4</sup> of the Act in respect of the respondent's indebtedness of \$10,750,000.

On June 18, 1986, an originating notice of motion was filed in the Trial Division on behalf of the respondent seeking writs of *certiorari* or for an order for relief in the nature thereof to quash the Minister's decision to

- (a) issue the Notice of Assessment dated June 3, 1985
- (b) issue the Requirements to Pay dated March 18, 1986, and
- (c) issue a Certificate pursuant to section 223 of the Act.

It sought, as well, a writ of prohibition or relief in the nature thereof, prohibiting the Minister from continuing his collection proceedings against the respondent "until lawful to do so." A request for a declaration was abandoned at the hearing of the motion in the Trial Division.

On September 4, 1986 Muldoon J. in the Trial Division quashed the assessment, the two requirements to pay, and the section 223 certificate and prohibited the Minister from continuing with the collection proceedings or actions against the respondent "until it is lawful . . . to do so" [at page 362].

It is from this order that this appeal has been brought. Toward the end of his reasons for disposition of the motion, the learned Motions Judge made the following comment [at page 362]:

It is far too late now for the applicant to make timely compliance with subsection 195(2) of the *Income Tax Act* from which it was counselled and induced by the Minister. The reasonable course now would be to perform a real assessment of tax, including Part VIII tax, if any, upon the applicant's now filed income tax return, in order to determine whether or not the applicant actually did eliminate its liability for those Part VIII taxes.

<sup>4</sup> 223. (1) An amount payable under this Act that has not been paid or such part of an amount payable under this Act as has not been paid may be certified by the Minister.

Le 1<sup>er</sup> avril 1986, le ministre a, en vertu de l'article 223 [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 114]<sup>4</sup> de la Loi, enregistré à la Cour fédérale du Canada un certificat relativement à la somme de 10 750 000 \$ due par l'intimée.

Le 18 juin 1986, l'intimée a déposé devant la Section de première instance un avis de requête introductif d'instance dans lequel elle a sollicité des brefs de *certiorari* ou une ordonnance de cette nature afin d'annuler la décision par laquelle le ministre

- a) avait envoyé l'avis de cotisation du 3 juin 1985
- b) avait envoyé les demandes péremptoires de paiement le 18 mars 1986
- c) avait délivré un certificat en vertu de l'article 223 de la Loi.

Elle a également demandé un bref de prohibition ou une ordonnance de cette nature interdisant au ministre de continuer ses procédures de recouvrement contre l'intimée «jusqu'à ce qu'il soit permis de le faire». À l'audition de la requête devant la Section de première instance, l'intimée s'est désistée de sa demande de jugement déclaratoire.

Le 4 septembre 1986, le juge Muldoon de la Section de première instance a annulé la cotisation, les deux demandes péremptoires de paiement et le certificat délivré en vertu de l'article 223, et il a interdit au ministre de continuer ses procédures de recouvrement «jusqu'à ce qu'il soit permis . . . de le faire» [à la page 362].

C'est de cette ordonnance que le présent appel est interjeté. Vers la fin des motifs de la décision rendue en réponse à la requête, le juge de première instance a formulé le commentaire suivant [à la page 362]:

Il est maintenant beaucoup trop tard pour que la requérante puisse se conformer dans les délais au paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce que le Ministre lui avait déconseillé de faire. Il y aurait maintenant lieu d'établir une véritable cotisation d'impôt, y compris celui dû en vertu de la Partie VIII le cas échéant, à partir de la déclaration d'impôt sur le revenu produite par la requérante, afin de déterminer si celle-ci a réellement annulé son obligation en ce qui a trait audit impôt exigible en vertu de la Partie VIII.

<sup>4</sup> 223. (1) Le ministre peut, par certificat, attester qu'un montant payable en vertu de la présente loi ou une partie d'un tel montant est impayé.

Presumably as a result of this comment, on January 17, 1989 the Minister issued a notice of assessment in respect of the respondent's Part VIII tax liability for its 1986 taxation year. That notice assessed Part VIII tax in the sum of \$10,750,000 together with interest of \$4,277,925. The respondent filed a notice of objection to this assessment on March 13, 1989. Apparently the objection was not upheld so that the respondent appealed the second assessment to the Trial Division by filing its statement of claim on June 29, 1989.

### MOOTNESS

In his memorandum of fact and law, counsel for the respondent argued for the first time that the second assessment is a reassessment in respect of the respondent's Part VIII tax liability for its 1986 tax year. The effect, thereof, counsel submitted, was to render the first assessment and the collection proceedings instituted with respect thereto, a nullity. At the opening of the appeal the Court called upon respondent's counsel to argue the mootness issue as a preliminary objection. After hearing his argument, as well as that of counsel for the appellant, judgment was reserved on the issue and the Court proceeded to hear argument of counsel on the merits of the appeal, upon which judgment was also reserved.

I propose, therefore, to deal with the mootness issue first. In support of his contention that the second assessment invalidated the first, counsel for the respondent relied on the decision of Jackett P. (as he then was) in the Exchequer Court of Canada in *Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue (No. 2)*.<sup>5</sup>

In that case, a reassessment had been issued which became the subject of an appeal to the Exchequer Court. Shortly thereafter the Minister issued a further reassessment which became the subject of a separate appeal. At pages 336-337 of the judgment, Jackett P. had this to say:

Assuming that the second re-assessment is valid, it follows, in my view, that the first re-assessment is displaced and becomes a nullity. The taxpayer cannot be liable on an original assessment

<sup>5</sup> [1967] 1 Ex.C.R. 333.

Vraisemblablement par suite de ce commentaire, le ministre a établi le 17 janvier 1989 un avis de cotisation à l'égard de l'impôt à payer par l'intimée en vertu de la Partie VIII pour son année d'imposition 1986. Dans cet avis, le ministre a fixé à 10 750 000 \$ l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII, et à 4 277 925 \$ les intérêts à payer. L'intimée a produit un avis d'opposition à cette cotisation le 13 mars 1989. Cette opposition n'a apparemment pas été accueillie; l'intimée a donc interjeté appel de la seconde cotisation devant la Section de première instance en produisant une déclaration le 29 juin 1989.

### CARACTÈRE THÉORIQUE

Dans son exposé des faits et du droit, l'avocat de l'intimée a soutenu pour la première fois que la seconde cotisation est une nouvelle cotisation de l'impôt dû par l'intimée aux termes de la Partie VIII pour son année d'imposition 1986. Suivant l'avocat, cela a pour effet d'annuler la première cotisation ainsi que les mesures de recouvrement prises à son égard. Dès le début de l'appel, la Cour a invité l'avocat de l'intimée à soulever la question du caractère théorique à titre d'exception préliminaire. Après avoir entendu les prétentions des deux avocats, la Cour a mis la question en délibéré et a procédé à l'audition au fond de l'appel, lequel a également été mis en délibéré.

Je me propose donc de traiter d'abord de la question du caractère théorique. À l'appui de sa prétention que la seconde cotisation invalide la première, l'avocat de l'intimée invoque la décision rendue par le président Jackett (tel était alors son titre) de la Cour de l'Échiquier du Canada dans l'affaire *Abrahams, Coleman C. v. Minister of National Revenue (No. 2)*.<sup>5</sup>

Dans cette affaire, une nouvelle cotisation avait été établie et avait fait l'objet d'un appel devant la Cour de l'Échiquier. Peu de temps après, le ministre avait établi une seconde nouvelle cotisation, qui avait fait l'objet d'un appel distinct. Aux pages 336 et 337 du jugement, le président Jackett a tenu les propos suivants:

[TRADUCTION] Si l'on présume que la seconde nouvelle cotisation est valide, il s'ensuit, à mon avis, qu'elle remplace et annule la première nouvelle cotisation. On ne peut obliger le contribua-

<sup>5</sup> [1967] 1 R.C.É. 333.

as well as on a re-assessment. It would be different if one assessment for a year were followed by an "additional" assessment for that year. Where, however, the "re-assessment" purports to fix the taxpayer's total tax for the year, and not merely an amount of tax in addition to that which has already been assessed, the previous assessment must automatically become null.

I am, therefore, of opinion that, since the second re-assessment was made, there is no relief that the Court could grant on the appeal from the first re-assessment because the assessment appealed from had ceased to exist. There is no assessment, therefore, that the Court could vacate, vary or refer back to the Minister. When the second re-assessment was made, this appeal should have been discontinued or an application should have been made to have it quashed.

The *Abrahams* judgment was considered in this Court in the 1976 appeal of *Lambert v. The Queen*,<sup>6</sup> where Jackett C.J. speaking for the Court said:

With that much of the statute in mind, reference must be made to a line of jurisprudence in the Exchequer and Federal Courts—not because it is pertinent but because it has given rise to some confusion—that has held that where there has been a reassessment for a taxation year as opposed to a further assessment—i.e., a re-determination of the total amount payable for the year as opposed to a determination of an additional amount payable for the year—the reassessment displaces the previous assessment so as to nullify from that time forward the previous assessment and, consequently, any appeal from that previous assessment. (See, for example *Abrahams v. M.N.R.* (No. 2) [[1967] 1 Ex.C.R. 333].)

The learned Trial Judge appears to have rejected these contentions on the ground that the new assessments were not reassessments but were further assessments.

On examining the new assessments, we are inclined to the view that they are not further assessments but are reassessments. This question did not, however, have to be decided because, in our view, which ever they are, they do not, in themselves, affect the validity of the section 223 certificate or operate automatically to confer on the appellant a right to have the section 223 certificate nullified.

As appears from our review of the provisions of the Act, there is a difference between

- (a) a liability under the Act to pay tax, and
- (b) an "assessment" (including a reassessment for a further assessment), which is a determination or calculation of the tax liability.

It follows that a reassessment of tax does not nullify the liability to pay the tax covered by the previous tax [sic] as long

<sup>6</sup> [1977] 1 F.C. 199 (C.A.), at pp. 203-204.

ble à payer à la fois la cotisation initiale et la nouvelle cotisation. Il en serait autrement si la cotisation établie pour une année était suivie d'une cotisation «supplémentaire» pour la même année. Toutefois, lorsque la «nouvelle cotisation» est censée fixer l'impôt total dû par le contribuable pour l'année, et non seulement un montant d'impôt qui s'ajoute à celui qui a déjà été fixé, la cotisation antérieure doit automatiquement devenir nulle.

Je suis par conséquent d'avis que, depuis que la seconde nouvelle cotisation a été établie, il n'y a pas de réparation que la Cour pourrait accorder en réponse à l'appel formé contre la première nouvelle cotisation, parce que la cotisation frappée d'appel a cessé d'exister. Il n'existe donc pas de cotisation que la Cour pourrait annuler, modifier ou renvoyer au ministre. Lorsque la seconde nouvelle cotisation a été établie, il aurait fallu qu'on se désiste du présent appel ou qu'on en demande l'annulation.

Le jugement *Abrahams* a été examiné par notre Cour à l'occasion de l'appel interjeté en 1976 dans l'affaire *Lambert c. La Reine*<sup>6</sup>. Le juge en chef Jackett, qui s'exprimait au nom de la Cour, a déclaré:

Il faut, de plus, rappeler l'existence d'une certaine jurisprudence qui nous apparaît être inapplicable en l'espèce mais à laquelle les parties ainsi que la Cour de première instance se sont référées. La Cour de l'Échiquier et la Cour fédérale ont jugé que lorsque, pour une année d'imposition, on avait établi une nouvelle cotisation plutôt qu'une cotisation supplémentaire, (c'est-à-dire lorsque l'on avait déterminé de nouveau le montant total d'impôt payable pour l'année plutôt que de déterminer le montant additionnel payable) la nouvelle cotisation remplaçant l'ancienne qui se trouvait dès lors annulée ainsi que tout appel dirigé contre elle. (Voir, par exemple, *Abrahams c. M.N.R.* (N<sup>o</sup> 2) [[1967] 1 R.C.É. 333].)

Il semble que le premier juge a rejeté ces prétentions pour le motif que, à son avis, les nouvelles cotisations n'étaient pas en réalité des cotisations nouvelles mais bien plutôt des cotisations supplémentaires.

L'examen de ces cotisations nous porte à croire que, contrairement à ce qu'a semblé décider le premier juge, ces cotisations ne sont pas des cotisations supplémentaires. Il n'est pas nécessaire, cependant, de trancher cette question parce que ces cotisations, quelqu'en ait été la nature, n'ont pas eu pour effet, à notre avis, d'affecter la validité du certificat établi en vertu de l'article 223 ou de conférer à l'appelant le droit de demander l'annulation de ce certificat.

Comme il apparaît de la revue que nous avons faite des dispositions de la loi, il y a une différence entre

- a) l'obligation de payer l'impôt en vertu de la loi, et
- b) la «cotisation» (qu'il s'agisse d'une cotisation originaire, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire), qui n'est que la détermination ou le calcul du montant de l'obligation fiscale.

Il s'ensuit que l'établissement d'une nouvelle cotisation ne fait pas disparaître l'obligation de payer le montant d'impôt fixé

<sup>6</sup> [1977] 1 C.F. 199 (C.A.), aux p. 203 et 204.

as that tax is included in the amount reassessed. As there can be no basis for the appellant's contention on this motion unless the "amount payable" on which the certificate was based had ceased to be "payable" and as the material before us does not show that it had ceased to be payable, in our view, the appeal had to be dismissed. Indeed, the appeal was argued, as we understood the argument, on the assumption that the amounts on which the certificate was based were carried forward into the new assessments. [Emphasis added.]

Two things appear clear from the above two cases. First, if the second assessment is a reassessment, as it appears to be since it adds nothing to the tax assessed and only sets forth the statutorily prescribed accrued interest payable thereon, it renders void the assessment dated June 3, 1985.

Secondly, while I confess some difficulty in understanding why the collection proceedings undertaken pursuant to that unpaid assessment, are not also rendered void, the *Lambert* decision seems to so hold and is binding on us, i.e., the void assessment does not affect the requirement to pay. Its life is maintained. That being so, to the extent that the present appeal arises from the orders for *certiorari* relating to monies, if any, held by the Royal Bank of Canada and the Canada Permanent Trust Company and to the order of prohibition arising out of the section 223 certificate, it is not moot. The appeal must on those issues, be heard on its merits. It is thus unnecessary, at least with respect thereto, to discuss the principles applicable in determining whether an appeal has been rendered moot as those principles are set forth in the *Borowski* [*Borowski v. Canada (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 342] case. It is necessary, however, to first determine the jurisdiction of the Trial Division to entertain the originating motion brought before it pursuant to section 18 of the *Federal Court Act* [R.S.C., 1985, c. F-7].

#### JURISDICTION UNDER SECTION 18

Very simply, it had been the respondent's position on the hearing of the originating motion that, relying on the advice given on the attachment to the notice of assessment dated June 3, 1985, as quoted earlier herein, the respondent's President and major shareholder, Mr. Adamson, expecting

par une cotisation antérieure dès lors que ce montant est inclus dans celui que fixe la nouvelle cotisation. L'appelant ne pouvait réussir à moins qu'il ait eu raison de dire que le «montant payable» mentionné au certificat avait cessé d'être exigible. À notre avis, rien dans le dossier n'indique que ce montant avait cessé d'être payable et il nous a même semblé que l'avocat de l'appelant, dans sa plaidoirie, avait pris pour acquis que le montant apparaissant au certificat était inclus dans le montant fixé par les nouvelles cotisations. [Non souligné dans le texte original.]

Il y a deux choses qui semblent claires à la lecture des deux décisions susmentionnées. Premièrement, si la seconde cotisation est une nouvelle cotisation, comme elle semble l'être puisqu'elle n'ajoute rien à l'impôt fixé et qu'elle énonce seulement les intérêts courus qui sont prescrits par la Loi et qui doivent être versés sur l'impôt fixé, elle annule la cotisation du 3 juin 1985.

Deuxièmement, bien que j'avoue avoir du mal à comprendre la raison pour laquelle les mesures de recouvrement prises à l'égard de la cotisation impayée ne sont pas elles aussi annulées, il semble que c'est ce qu'on a statué dans la décision *Lambert*, par laquelle nous sommes liés. La cotisation nulle n'a donc pas d'incidence sur l'obligation de payer. Celle-ci continue d'exister. Dans ces conditions, le présent appel n'est pas théorique, dans la mesure où il découle des ordonnances de *certiorari* relatives aux fonds détenus, s'il y a lieu, par la Banque Royale du Canada et le Canada Permanent Trust Company, ainsi que de l'ordonnance de prohibition relative au certificat fait en vertu de l'article 223. L'appel doit être entendu au fond sur ces questions. Il est donc inutile, du moins à cet égard, d'examiner les principes qui ont été énoncés dans l'arrêt *Borowski* [*Borowski c. Canada (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 342] pour déterminer si un appel est devenu purement théorique. Il est toutefois nécessaire d'établir d'abord si la Section de première instance a compétence à l'égard de la requête introductive d'instance qui lui a été présentée en vertu de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale* [L.R.C. (1985), chap. F-7].

#### COMPÉTENCE EN VERTU DE L'ARTICLE 18

La thèse très simple qu'a exposée l'intimée à l'audition de la requête introductive d'instance est qu'à la suite de l'avis qui a été donné dans la pièce jointe à l'avis de cotisation du 3 juin 1985 précité au président et actionnaire majoritaire de l'intimée, M. Adamson, qui croyait que l'impôt à payer

that his company's tax liability would be eliminated before the tax year end, it would not be required to do anything in response to the notice of assessment. No notice of objection was served on the Minister. Indeed, Mr. Adamson was not aware that such an appeal procedure existed until after the time limit for filing it had passed. I should reiterate that at no time did the respondent satisfy the Minister that its tax liability, if any existed in law, (a question which could not properly be decided in this appeal), would be extinguished before the end of the 1986 tax year nor did it provide satisfactory or any security for any such liability.

The Minister's equally simple position was that at the time the respondent filed the designations under subsection 194(4) of the Act, *supra*, the respondent knew or ought to have known that its Part VIII tax liability could be as much as 50% of the total amount designated. As a result, by virtue of subsection 195(2) of the Act, *supra*, it was liable to make a payment in respect thereto or, in accordance with the policy of the Minister as explained in the advice attached to the notice of assessment, provide security for the amount due on account of tax or satisfy the Minister that its tax liability would be extinguished before the end of the 1986 tax year.

The learned Trial Judge began his resolution of those competing positions by considering the jurisdiction of the Court to adjudicate on the respondent's originating motion, an issue which had apparently been raised during argument. At pages 350 to 351, inclusive, of the case, he made the following finding:

At first blush that question might seem to be already concluded. The Appeal Division in its unanimous decision in *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331; 84 DTC 6345, (reversing the Trial Division judgment [1984] 1 F.C. 804; (1983), 83 DTC 5329) held [at pages 332-333 F.C.; 6346 DTC]:

We are all of opinion that the appeal must succeed on the narrow ground that the only way in which the assessments made against the respondents could be challenged was that provided for in sections 169 and following of the *Income Tax Act*. This, in our view, clearly results from section 29 of the *Federal Court Act*.

The learned Judge of first instance held that, in this case, section 29 did not deprive the Trial Division of the jurisdic-

par sa compagnie serait éliminé avant la fin de l'année d'imposition, la compagnie intimée n'était pas obligée de faire quoi que ce soit en réponse à l'avis de cotisation. Aucun avis d'opposition n'a été signifié au ministre. En fait, M. Adamson n'a appris l'existence de cette procédure d'appel qu'après l'expiration du délai qui lui était imparti pour s'en prévaloir. Je tiens à répéter que l'intimée n'a jamais réussi à convaincre le ministre qu'avant la fin de l'année d'imposition, elle aurait ramené à zéro son obligation fiscale—si celle-ci existait en droit (une question qui ne saurait être régulièrement tranchée dans le cadre du présent appel)—et qu'elle ne lui a fourni aucune garantie pour le paiement de cette obligation.

La thèse tout aussi simple du ministre était qu'au moment où elle a produit les formules de désignation prévues au paragraphe 194(4) de la Loi, précitée, l'intimée savait ou aurait dû savoir que l'impôt qu'elle devait payer aux termes de la Partie VIII pouvait représenter jusqu'à 50 % du montant total désigné. En conséquence, aux termes du paragraphe 195(2) de la Loi, précitée, elle était tenue de faire un versement à ce titre ou, conformément à la politique du ministre qui était expliquée dans l'avis joint à l'avis de cotisation, de fournir une garantie pour le montant dû au titre de l'impôt ou de convaincre le ministre qu'elle aurait ramené son obligation fiscale à zéro avant la fin de l'année d'imposition 1986.

Le juge de première instance a abordé ces positions contradictoires en examinant la question de la compétence de la Cour pour trancher la requête introductive d'instance de l'intimée, une question qui avait vraisemblablement déjà été soulevée au cours des débats. Aux pages 350 à 351 inclusive-ment, il a tiré la conclusion suivante:

Il semblerait au premier coup d'œil que cette question soit déjà réglée. Dans la décision unanime rendue par la Division d'appel dans l'arrêt *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331; 84 DTC 6345 (infirmant la décision de la Division de première instance [1984] 1 C.F. 804; (1983), 83 DTC 5329), la Cour a statué [aux pages 332 et 333 C.F.; 6346 DTC]:

Nous sommes tous d'avis que l'appel doit réussir sur le fondement d'un seul motif restreint: les cotisations établies contre les intimés ne pouvaient être contestées que de la manière prévue aux articles 169 et suivants de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. À notre avis, l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale* le précise clairement.

Le savant juge de première instance a statué que, en l'espèce, l'article 29 n'enlevait pas à la Division de première

tion to grant the application made by the respondents under section 18 of the *Federal Court Act* because, in his view, the appeal provided for in the *Income Tax Act* was restricted to questions of "quantum and liability" while the respondents' application raised the more fundamental question of the Minister's legal authority to make the assessments. We cannot agree with that distinction. The right of appeal given by the *Income Tax Act* is not subject to any such limitations.

In our view, the *Income Tax Act* expressly provides for an appeal as such to the Federal Court from assessments made by the Minister; it follows, according to section 29 of the *Federal Court Act*, that those assessments may not be reviewed, restrained or set aside by the Court in the exercise of its jurisdiction under sections 18 and 28 of the *Federal Court Act*. [Emphasis added.]

Since the release of the *Parsons* judgment, there have been apparently conflicting decisions of the Trial Division in *WTC Western Technologies Corporation v. M.N.R.* (1985), 86 DTC 6027 (F.C.T.D.), and in *Bechthold Resources Ltd. v. Canada (M.N.R.)*, [1986] 3 F.C. 116; 86 DTC 6065 (T.D.).

The case at bar raises issues about the paragraph attached to the purported notice of assessment (Exhibit "D", above recited) and the respondent Minister's policy of collections (Exhibit "A" to Mr. Adamson's affidavit), which are quite beyond the scope of the appeal provisions of the *Income Tax Act* upon which the Appeal Division relied in order to invoke section 29 of the *Federal Court Act* in derogation of the Trial Division's jurisdiction in the *Parsons* case.

The issues to be determined here are much broader than, and different from, matters of extension of time to appeal, the validity of a notice of assessment and appeal therefrom. The issues here raise questions of fundamental administrative illegality, unfair treatment and estoppel which engage the superintending jurisdiction of a superior court, such that even if this Court's disposition of them be ultimately adjudged to be wrong, the Court's decision to entertain them should be seen to be correct. The case at bar is therefore quite distinct from the *Parsons* case. It will be seen, as well, to be distinguishable from the *WTC Western* and *Bechthold Resources* decisions. For these reasons, which are more fully developed hereinafter, the Court accepts and exercises jurisdiction in, upon and over the subject of this motion.

I am of the opinion that the Motions Judge erred in finding that he had jurisdiction to entertain the originating motion brought by the respondent pursuant to section 18 of the Act. The proceedings which it instituted arose out of an assessment issued by the Minister. That assessment is deemed by subsection 152(8) to be valid, subject only to a reassessment, or to it being varied or vacated by a successful objection thereto (subsections 165(1) and 165(2)) or by a successful

instance sa compétence pour accueillir la demande présentée par les intimés en vertu de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale* parce que, à son avis, l'appel que prévoyait la *Loi de l'impôt sur le revenu* était limité à des questions concernant [TRANSCRIPTION] «le montant et l'assujettissement à l'impôt», alors que la demande des intimés soulevait la question plus fondamentale du pouvoir du Ministre d'établir les cotisations en cause. Nous ne pouvons approuver cette distinction. Le droit d'appel que confère la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas assujéti à de telles restrictions.

À notre avis, la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit expressément un appel comme tel à la Cour fédérale des cotisations établies par le Ministre; il s'ensuit, selon l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale*, que ces cotisations ne peuvent pas faire l'objet d'examen, de restriction ou d'annulation par la Cour dans l'exercice de sa compétence en vertu des articles 18 et 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*. [Non souligné dans le texte original.]

Depuis la publication de l'arrêt *Parsons*, la Division de première instance a rendu des décisions apparemment contradictoires dans les affaires *WTC Western Technologies Corporation c. M.R.N.* (1985), 86 DTC 6027 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) et *Bechthold Resources Ltd. c. Canada (M.R.N.)*, [1986] 3 C.F. 116; 86 DTC 6065 (1<sup>re</sup> inst.).

Les questions soulevées en l'espèce au sujet du paragraphe joint au supposé avis de cotisation (pièce «D», déjà mentionnée) et à propos de la politique de recouvrement du Ministre intimé (pièce «A» jointe à l'affidavit de M. Adamson) vont bien au-delà des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoyant un droit d'appel sur lesquelles la Division d'appel s'est fondée pour invoquer l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale* afin de ne pas reconnaître la compétence de la Division de première instance dans l'affaire *Parsons*.

En l'espèce, les points en litige sont plus généraux et ne concernent pas les questions de prolongation du délai d'appel, de la validité d'un avis de cotisation et de l'appel qui peut être formé contre celui-ci. Ils visent des questions d'illégalité administrative fondamentale, de traitement injuste et d'irrecevabilité qui mettent en cause le pouvoir de contrôle d'un tribunal supérieur de sorte que, même si on statuait finalement que la décision rendue par la Cour concernant ces questions est erronée, on devrait considérer que celle-ci a décidé à juste titre de connaître de ces questions. Par conséquent, l'espèce est très différente de l'affaire *Parsons*. Elle se distingue également des décisions rendues dans les affaires *WTC Western* et *Bechthold Resources*. Pour ces motifs que j'exposerai plus en détail, la Cour accepte d'exercer sa compétence et de connaître de la présente requête.

Je suis d'avis que le juge qui a entendu la requête a commis une erreur en concluant qu'il avait compétence pour instruire et trancher la requête introductive d'instance présentée par l'intimé en vertu de l'article 18 de la Loi. L'instance qu'elle a introduite découlait d'une cotisation établie par le ministre. Aux termes du paragraphe 152(8), cette cotisation est réputée valide, sous réserve seulement d'une nouvelle cotisation, ou des modifications qui peuvent y être apportées ou de

appeal of the assessment brought to the Tax Court pursuant to section 169 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58; 1984, c. 45, s. 70] of the Act or to the Trial Division of this Court pursuant to subsection 172(2) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58]. As held in the *Parsons* [*Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331 (C.A.)] case, since the Act expressly provides for an appeal from assessments made by the Minister, it follows that section 29 of the *Federal Court Act* precludes not only applications under section 28 of the Act in respect of such assessments but also applications brought pursuant to section 18, as was done in the case, to challenge not only the assessments *per se* but the collection proceedings or actions taken in respect of those deemed valid assessments.

Accordingly, it matters not whether the assessment made on June 3, 1985 is at this stage moot or not. By virtue of section 29 of the *Federal Court Act* the Trial Division lacked jurisdiction to grant the relief sought in the section 18 application since the *Income Tax Act* provides the appropriate procedure for appealing the assessment. In those proceedings all issues relating to the assessment, including its validity and mootness, may be raised. This appeal, therefore, in my view, must be allowed.

#### LEGALITY OF MINISTER'S COLLECTION POLICY

While not strictly necessary for the foregoing determination of this appeal, it would be unwise, I believe, to fail to comment on what was said by the Motions Judge in the following passages in particular from his reasons for disposition of the motion:<sup>7</sup>

In oral argument, counsel for the respondents indicated that the way the SRTC system works, if the Minister started insisting on payment pursuant to subsection 195(2) the working of the scheme would be affected. He noted that the respondent Minister tries to facilitate the working of the scheme, but not to

<sup>7</sup> At pp. 352-355.

l'annulation qui peut être prononcée à la suite d'une opposition (paragraphe 165(1) et 165(2) ou d'un appel interjeté devant la Cour de l'impôt en vertu de l'article 169 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58; 1984, chap. 45, art. 70] de la Loi ou devant la Section de première instance de notre Cour en vertu du paragraphe 172(2) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58]. Ainsi qu'on l'a statué dans l'arrêt *Parsons* [*Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331 (C.A.)], comme la Loi prévoit expressément un appel des cotisations établies par le ministre, il s'ensuit que selon l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale*, ces cotisations ne peuvent faire l'objet non seulement d'une requête fondée sur l'article 28 de la Loi, mais également d'une requête présentée en vertu de l'article 18, comme celle qui nous occupe en l'espèce, en vue de contester non seulement la cotisation elle-même, mais aussi les procédures ou mesures de recouvrement prises à l'égard de ces cotisations réputées valides.

Par conséquent, il est sans intérêt de savoir si la cotisation établie le 3 juin 1985 est, à cette étape-ci, purement théorique ou non. Aux termes de l'article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale*, la Section de première instance n'avait pas compétence pour accorder la réparation demandée dans la requête fondée sur l'article 18, étant donné que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit la procédure appropriée pour en appeler de la cotisation. Dans le cadre de cette procédure, on peut soulever toutes les questions litigieuses concernant la cotisation, y compris sa validité ou son caractère théorique. Le présent appel doit donc, à mon avis, être accueilli.

#### LÉGALITÉ DE LA POLITIQUE DE RECOUVREMENT DU MINISTRE

Même si cela n'est pas strictement nécessaire pour trancher le présent appel de la manière susdite, il serait contraire au bon sens, selon moi, de ne pas commenter les propos formulés par le juge qui a entendu la requête dans les extraits suivants des motifs de la décision qu'il a rendue réponse à la requête<sup>7</sup>:

Au cours de ses plaidoiries, l'avocat des intimés a indiqué que si le Ministre commençait à exiger le paiement conformément au paragraphe 195(2), c'est tout le fonctionnement du système des CIRS qui serait touché. Il a souligné que le Ministre intimé essaie de faciliter le fonctionnement du système mais non de

<sup>7</sup> Aux p. 352 à 355.

jeopardize the security of tax revenues; and he asserted that if the Minister is strict, the legislative provisions will not work. So, the Minister provides, extra-legally, for voluntary arrangements, of which there is no parliamentary approval.

On page 8 of the respondent's points of argument there is this passage:

Form T2113 [already mentioned] indicates that payment of Part VIII tax and penalty is to accompany the filing.

It does indicate that, but at the filing, no tax is necessarily assessed or due. Subsection 195(2) exacts payment merely "on account of its tax payable under this Part". The passage continues:

Strictly speaking a form, without the payment of Part VIII tax accompanying it, cannot be said to be validly filed. But the Minister does not take that strict an approach, he accepts such forms as validly filed. Nor does he insist on payments mandated by subsection 195(2) if the corporation could show that the liability for Part VIII tax would be satisfied.

In terms only of the Minister's indulgent approach to the law, the applicant has always maintained that it would lawfully succeed in eliminating its Part VIII tax liability, and it exhibits a copy of its return for its taxation year ending February 28, 1986 (at p. 00110 of the motion record) to verify its contentions. The Minister has not yet assessed the Part VIII tax in this regard.

Since, as the respondent's counsel conceded, the Minister's invitation to disregard the legislative command to pay 50% within the stated time is "extra-legal", it is obviously wholly beyond the contemplation of the *Income Tax Act*, and is obviously not engaged by the objection and other appeal provisions therein enacted by Parliament. As well, the Minister receives no lawful or any authority to thwart subsection 195(2) by means of the provisions of subsections 153(1) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 86; c. 109, s. 19; c. 140, s. 104; 1985, c. 45, s. 85] or (1.1) of that Act [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 86], nor yet by any means provided in section 17 of the *Financial Administration Act*, R.S.C. 1970, c. F-10.

One is left with the conclusion that the Minister's "extra-legal" policy is quite illegal. It runs directly against subsection 195(2) of the *Income Tax Act*. That Act, moreover, makes no procedural provision for contesting by litigation such an illegal irregularity.

The policy of which the Motions Judge is critical is that which is referred to in the advice given in the attachment to the 1985 notice of assessment to which earlier reference has been made. It is the

compromettre le recouvrement des recettes fiscales; et il a ajouté que si le Ministre se montre strict, les dispositions législatives seront inapplicables. C'est pourquoi le Ministre prévoit des arrangements volontaires qui ne sont assujettis à aucune disposition législative ni ne dépendent de l'approbation du Parlement.

À la page 8 des arguments des intimés, on trouve le passage suivant:

[TRADUCTION] La formule T2113 [déjà mentionnée] précise que l'impôt dû en vertu de la Partie VIII ainsi que l'amende doivent être joints à la formule.

Elle indique qu'aucun impôt n'est nécessairement établi ou dû sauf au moment de sa production. Le paragraphe 195(2) n'exige le paiement «[qu']au titre de son impôt payable en vertu de la présente Partie». Le passage continue comme suit:

[TRADUCTION] À strictement parler, on ne peut affirmer qu'une formule à laquelle n'est pas joint l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII a été produite suivant les règles. Le Ministre ne s'en tient toutefois pas à une approche aussi stricte et il considère que ces formules sont malgré tout produites suivant les règles. Il n'insiste pas non plus sur les paiements exigés par le paragraphe 195(2) si la société peut prouver qu'elle remplira l'obligation fiscale qui lui est imposée par la Partie VIII.

Pour ce qui est de l'application conciliante de la loi par le Ministre, la requérante a toujours soutenu qu'elle réussirait légalement à annuler l'obligation fiscale qui lui est imposée par la Partie VIII et elle a déposé en preuve une copie de sa déclaration pour l'année d'imposition se terminant le 28 février 1986 (à la page 00110 du dossier de la requête) afin de prouver ses prétentions. Le Ministre n'a pas encore établi l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII à cet égard.

Étant donné, comme les avocats des intimés l'ont reconnu, que l'invitation du Ministre de ne pas tenir compte de l'ordre de payer 50 % du montant désigné dans le délai prescrit n'est pas prévue par la Loi, elle va manifestement au-delà des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et n'est pas visée par le processus de l'opposition et les autres dispositions d'appel qui ont été adoptées par le Parlement. De même, le Ministre n'est pas habilité par la Loi ou autrement à faire échec au paragraphe 153(1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 86; chap. 109, art. 19; chap. 140, art. 104; 1985, chap. 45, art. 85] ou (1.1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 86] [de cette Loi] ou de l'article 17 de la *Loi sur l'administration financière*, S.R.C. 1970, chap. F-10.

Il ne reste plus qu'à conclure que cette politique du Ministre est tout à fait illégale. Elle va directement à l'encontre du paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En outre, la Loi ne prévoit aucune procédure pour contester une telle irrégularité par voie judiciaire.

La politique que critique le juge qui a entendu la requête est celle dont il est question dans l'avis donné dans la pièce jointe à l'avis de cotisation de 1985 dont nous avons déjà parlé. C'est la procé-

procedure suggested in that notice which he terms "extra-legal" and thus "illegal".

With great respect, it is my view that the learned Judge in so viewing the Minister's actions misconstrued the role of the Minister in the collection of monies due the Crown. Subsection 220(1) requires the Minister to "administer and enforce [the] Act and control and supervise all persons employed to carry out or enforce [the] Act ..." Subsection 220(4) [as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 88] states that:

220. ...

(4) The Minister may, if he considers it advisable in a particular case, accept security for payment of any amount that is or may become payable under this Act.

The power which he is so given is to ensure that payment of the indebtedness by the debtor is ultimately secure. Normally the security provided would be monetary in nature. But the Minister's power is not limited to the statutory power to take security of that nature. He is empowered by virtue of his office, to manage his department, not exclusively from an administrative point of view but also from the point of view of what has in England been described as "management of taxes" which I take it means that as a creditor he has the right to arrange payment for a tax indebtedness in such a manner that best ensures that the whole will ultimately be paid. For example, if insistence on payment in full when due might jeopardize the solvency of the taxpayer, with consequent loss of potential for payment in full, and if the taxpayer can continue in business by giving him time to pay, in his discretion the Minister might arrange for payment in instalments with such security, if any, as he deems necessary. Effectively, such a course protects the Revenue and, as well, the taxpayer's solvency and continued ability to pay taxes. It applies too to the taxpayer satisfying the Minister in Part VIII tax situations that the taxpayer will eliminate its liability by year end. Such a course of conduct ought to be encouraged, not discouraged.

Lord Roskill put the proposition neatly in the following passage from his speech in the House of

dure suggérée dans cet avis qu'il qualifie de «non prévue par la loi», et, partant, d'«illégal».

En toute déférence, j'estime qu'en qualifiant ainsi les actes du ministre, le juge a mal interprété le rôle que joue le ministre à l'égard du recouvrement des créances de Sa Majesté. Le paragraphe 220(1) confie au ministre «l'application et l'exécution de la ... loi, et ... la direction et la surveillance de toutes les personnes employées à cette fin». Le paragraphe 220(4) [mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 88] dispose:

220. ...

(4) Le ministre peut, s'il le juge opportun dans un cas particulier, accepter des garanties pour le paiement de tout montant qui est ou pourrait devenir payable en vertu de la présente loi.

Le pouvoir qui lui est ainsi conféré vise à garantir le paiement final de la somme due par le débiteur. Normalement, la garantie sera fournie en argent. Mais le pouvoir du ministre ne se limite pas à la faculté que lui confère la Loi d'accepter une garantie de ce genre. Il est habilité, de par sa charge, à gérer son Ministère, non exclusivement d'un point de vue administratif, mais aussi du point de vue de ce qui a été qualifié en Angleterre de l'[TRADUCTION] «administration des impôts», ce qui, selon moi, signifie qu'en tant que créancier, il a le droit de prendre, au sujet du règlement d'une dette fiscale, les dispositions les plus propres à garantir un règlement intégral. Ainsi, si le fait d'insister sur le règlement intégral à l'échéance risque de mettre en péril la solvabilité du contribuable et de compromettre ainsi le paiement intégral de la dette, et si l'on permet au contribuable de poursuivre ses activités en lui accordant un délai pour payer, le ministre peut, à sa discrétion, accepter d'être payé par versements partiels et accepter en plus, le cas échéant, la garantie qu'il juge nécessaire. En fait, cette façon de procéder protège le fisc ainsi que la solvabilité du contribuable et son aptitude à continuer de payer de l'impôt. Elle s'applique aussi au contribuable qui convainc le ministre, dans les situations fiscales visées par la Partie VIII, qu'il ramènera ses obligations fiscales à zéro d'ici la fin de l'année. Une telle façon de procéder devrait être encouragée, et non pas découragée.

Lord Roskill a une formule heureuse pour exprimer le principe dans l'extrait suivant du discours

Lords in *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*<sup>8</sup> (admittedly in a different fact context) when he said:

No question of any dispensing power is involved. The Revenue were in no way arrogating to themselves a right or inviting assumption of an arrogation to themselves of a right not to comply with their statutory obligations under the statutes to which I have referred. On the contrary, their whole case was that they had made a sensible arrangement in the overall performance of their statutory duties in connection with taxes management, an arrangement made in the best interests of everyone directly involved and, indeed, of persons indirectly involved, such as other taxpayers, for the agreement reached would be likely to lead ultimately to a greater collection of revenue than if the agreement had not been reached or 'amnesty' granted. [Emphasis added.]

Such a management discretion in making suitable collections arrangements undoubtedly exists under our Act and is not, as the Motions Judge found, illegal.

Accordingly, I would allow the appeal with costs both here and below, I would set aside the judgment of the Trial Division and quash each of the orders of *certiorari* and the order of prohibition granted therein.

STONE J.A.: I agree.

DÉCARY J.A.: I agree.

qu'il a prononcé devant la Chambre des lords dans l'arrêt *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*<sup>8</sup> (même s'il faut admettre que le contexte factuel était différent):

[TRADUCTION] Il ne s'agit d'aucune façon d'un pouvoir d'exemption. Le fisc ne s'arrogeait nullement un droit ou ne donnait à penser qu'il s'arrogeait le droit de ne pas se conformer aux obligations que les lois que j'ai mentionnées lui imposaient. Au contraire, il prétend essentiellement qu'il a pris des dispositions sensées dans le cadre général de l'exécution de ses obligations législatives en matière d'administration des impôts, que ces dispositions étaient dans l'intérêt de toutes les personnes directement en cause, et même des personnes indirectement concernées comme les autres contribuables, étant donné que l'entente qu'il avait conclue était susceptible de lui permettre de recouvrer en fin de compte davantage de recettes que si l'on en n'était pas venu à une entente ou qu'une «amnistie» avait été accordée. [Non souligné dans le texte original.]

Sous le régime de notre Loi, le ministre dispose indubitablement d'un tel pouvoir discrétionnaire administratif qui lui permet de prendre des dispositions acceptables de recouvrement et, contrairement à ce que le juge qui a entendu la requête a conclu, ce pouvoir n'est pas illégal.

Par conséquent, je suis d'avis d'accueillir l'appel avec dépens tant en appel qu'en première instance, d'annuler le jugement de la Section de première instance et d'annuler chacune des ordonnances de *certiorari* et de prohibition qui y ont été accordées.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je suis du même avis.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: Je suis du même avis.

<sup>8</sup> [1981] 2 All ER 93 (H.L.), at p. 119.

<sup>8</sup> [1981] 2 All ER 93 (H.L.), à la p. 119.