

A-149-05
2006 FCA 107

A-149-05
2006 CAF 107

Addison & Leyen Ltd., Concrest Corporation Ltd., John Joseph Dietrich, Jeannette Marie Dietrich, Rofamco Investments Ltd., Wilfred Daniel Roach and Helen Ann Roach (*Appellants*)

Addison & Leyen Ltd., Concrest Corporation Ltd., John Joseph Dietrich, Jeannette Marie Dietrich, Rofamco Investments Ltd., Wilfred Daniel Roach et Helen Ann Roach (*appelants*)

v.

c.

Her Majesty the Queen in Right of Canada and the Canada Customs and Revenue Agency (*Respondents*)

Sa Majesté la Reine du Chef du Canada et l'Agence des douanes et du revenu du Canada (*intimées*)

INDEXED AS: ADDISON & LEYEN LTD. v. CANADA (F.C.A.)

RÉPERTORIÉ : ADDISON & LEYEN LTD. c. CANADA (C.A.F.)

Federal Court of Appeal, Rothstein, Sharlow and Malone JJ.A.—Vancouver, January 18; Ottawa, March 15, 2006.

Cour d'appel fédérale, juges Rothstein, Sharlow et Malone, J.C.A.—Vancouver, 18 janvier; Ottawa, 15 mars 2006.

Income Tax — Assessment — Vicarious liability under Income Tax Act, s. 160 — Appeal from Federal Court judgment allowing motion to strike out application for judicial review of s. 160 assessments made in 2001, imposing on each appellant legal obligation to pay part, all of tax liability of corporate tax debtor arising from transactions occurring in 1989 — Appellants filing notices of objection to each of s. 160 assessments but not yet dealt with — Liability of person under Act, s. 160 kind of vicarious liability — Primary tax liability, vicarious tax liability distinguished — Conditions to be met under s. 160 — No statutory time limit for assessment under s. 160 — Minister having discretion to apply s. 160 or not — Federal Court having jurisdiction to quash tax assessment — Application for judicial review should be returned to Federal Court — Appeal allowed.

Impôt sur le revenu — Cotisation — Obligation fiscale du fait d'autrui en vertu de l'art. 160 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Appel d'un jugement de la Cour fédérale accueillant une requête en radiation d'une demande de contrôle judiciaire de cotisations établies en 2001 en vertu de l'art. 160, qui obligeaient chacun des appelants à assumer, en totalité ou en partie, l'obligation fiscale de la débitrice fiscale découlant de transactions survenues en 1989 — Les appelants ont produit des avis d'opposition à l'encontre de chacune des cotisations fondées sur l'art. 160, mais le ministre n'y avait pas encore donné suite — L'obligation fiscale fondée sur l'art. 160 de la Loi est une sorte de responsabilité du fait d'autrui — Distinction marquée entre l'obligation fiscale principale et l'obligation fiscale du fait d'autrui — Conditions qui doivent être réunies sous le régime de l'art. 160 — Une cotisation établie en vertu de l'art. 160 n'est assujettie à aucun délai de prescription — Le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'établir ou non une cotisation en vertu de l'art. 160 — La Cour fédérale a compétence pour annuler une cotisation fiscale — La demande de contrôle judiciaire devrait être renvoyée à la Cour fédérale — Appel accueilli.

Federal Court Jurisdiction — Minister of National Revenue assessing appellants under Income Tax Act, s. 160 — Crown contending application for judicial review should be struck out as remedy sought not within Federal Court's jurisdiction — Federal Courts Act, s. 18.5 limiting Federal Court's judicial review jurisdiction — Whether s. 18.5 precludes Federal Court from considering application for judicial review based on allegation of improper exercise of Minister's discretion to assess vicarious tax liability under Income Tax Act, s. 160 — S. 18.5 sufficiently explicit in case of assessments under Income Tax Act, s. 152 — But not

Compétence de la Cour fédérale — Le ministre du Revenu national a établi une cotisation à l'encontre des appelants en vertu de l'art. 160 de la Loi de l'impôt sur le revenu — La Couronne a soutenu que la demande de contrôle judiciaire devrait être radiée parce que la réparation demandée n'était pas du ressort de la Cour fédérale — L'art. 18.5 de la Loi sur les Cours fédérales restreint la compétence de la Cour fédérale en matière de contrôle judiciaire — Il s'agissait de savoir si l'art. 18.5 interdit à la Cour fédérale de connaître d'une demande de contrôle judiciaire fondée sur une allégation d'exercice inapproprié, de la part du ministre, de

sufficiently explicit to preclude Federal Court from considering application for judicial review of Minister's discretion to assess under s. 160 — Federal Court having jurisdiction to quash tax assessment.

This was an appeal from a Federal Court judgment allowing the respondents' motion to strike out an application for judicial review of assessments made under *Income Tax Act*, section 160 in 2001. Section 160 permits the tax debt of one person (the tax debtor) to be imposed on a second person if three conditions are met: (1) the second person does not deal at arm's length with the tax debtor (or is under 18 years of age, or is the tax debtor's spouse); (2) the tax debtor has transferred property to the second person for less than fair market value consideration; and (3) the tax debtor has an unpaid primary tax liability for the year in which the transfer occurred, or a prior year. If these conditions are met, the tax debtor and the second person are jointly and severally liable to pay the tax debt, to the extent of the fair market value of the transferred property. Section 160 is a tax collection tool and its purpose is to prevent tax debtors from moving their assets outside the reach of the tax collector.

The corporation at the heart of the dispute, the primary tax debtor, was York Beverages (1968) Ltd. (York). The appellants were shareholders of York who received payments in the nature of dividends, fees and allowances prior to the company ceasing to carry on business in September 1989. After those payments York had no assets except enough cash to pay the estimated tax liability from its last year of operation, approximately \$2.8 million. But the company was reassessed in 1992 for \$3.2 million. By February of 2001, the total tax liability of York, including interest and penalty, was approximately \$6.7 million; the Minister assessed each of the appellants under section 160 of the *Income Tax Act* for some or all of that liability. Each of the 21 notices of assessment was based on the Minister's understanding that the appellants received direct or indirect payments from York during or after York's fiscal year ending September 28, 1989. These assessments imposed on each of the appellants a legal obligation to pay part or all of the tax liability of a corporate tax debtor arising from transactions that occurred in 1989. The appellants alleged that the decision to assess them under section 160 was an improper exercise of discretion that has caused them undue hardship, in that the 12-year delay made it difficult or impossible for them to avail themselves of their legal right to be indemnified by the tax debtor. The

son pouvoir discrétionnaire d'établir une obligation fiscale du fait d'autrui en vertu de l'art. 160 de la Loi de l'impôt sur le revenu — L'art. 18.5 est suffisamment explicite dans le cas des cotisations fondées sur l'art. 152 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Toutefois, il n'est pas suffisamment explicite pour interdire à la Cour fédérale de connaître d'une demande de contrôle judiciaire du pouvoir discrétionnaire du ministre d'établir une cotisation en vertu de l'art. 160 — La Cour fédérale avait le pouvoir d'annuler la cotisation fiscale.

Il s'agissait d'un appel d'un jugement de la Cour fédérale accueillant la requête des intimées visant à radier une demande de contrôle judiciaire de cotisations établies en 2001 en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'article 160 permet que la dette fiscale d'une personne (le débiteur fiscal) soit attribuée à une deuxième personne si trois conditions sont réunies : 1) la deuxième personne a un lien de dépendance avec le débiteur fiscal (ou a moins de dix-huit ans, ou est le conjoint du débiteur fiscal), 2) le débiteur fiscal a transféré un bien à la deuxième personne en contrepartie d'une valeur inférieure à la juste valeur marchande de ce bien, et 3) le débiteur fiscal a une obligation fiscale principale payée pour l'année durant laquelle le transfert a eu lieu, ou pour une année antérieure. Si ces conditions sont réunies, le débiteur fiscal et la deuxième personne sont solidairement tenus d'acquitter la dette fiscale, jusqu'à concurrence de la juste valeur marchande du bien transféré. L'article 160 est un outil de recouvrement des impôts qui vise à empêcher les débiteurs fiscaux de mettre leurs actifs hors de la portée du fisc.

La société au centre du litige, la débitrice fiscale principale, s'appelait York Beverages (1968) Ltd. (York). Les appelants étaient des actionnaires de York qui avaient reçu des paiements au titre de dividendes, d'honoraires et d'allocations avant que la société cesse d'exercer ses activités en septembre 1989. Après avoir versé tous ces montants, York n'avait plus d'actifs, sinon assez de liquidités pour acquitter la dette fiscale estimative se rapportant à son dernier exercice, soit environ 2,8 millions de dollars. La société a reçu une nouvelle cotisation en 1992 pour un total de 3,2 millions de dollars. Au mois de février 2001, la dette fiscale de York, y compris des intérêts et une pénalité, totalisait environ 6,7 millions de dollars; le ministre a imposé chacun des appelants, en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, pour une partie ou la totalité de cette dette. Chacune des 21 cotisations était fondée sur la prémisse du ministre selon laquelle les appelants avaient reçu des paiements directs ou indirects de York pendant ou après son exercice clos le 28 septembre 1989. Ces cotisations ont fait en sorte que chacun des appelants était légalement tenu d'assumer, en totalité ou en partie, l'obligation fiscale d'une société se rapportant à des transactions survenues en 1989. Les appelants ont allégué que la décision d'établir une cotisation à leur égard en vertu de l'article 160 constituait un exercice inapproprié

respondents contended that this application for judicial review should be struck out because the remedy sought by the appellants is not within the jurisdiction of the Federal Court. That argument was based on section 18.5 of the *Federal Courts Act* which limits the jurisdiction of the Federal Court to consider an application for judicial review of an administrative decision to the extent that the decision may be appealed under an Act of Parliament.

Held (Rothstein J.A. dissenting), the appeal should be allowed.

Per Sharlow J.A. (Malone J.A. concurring): This case raised for the first time the question of whether section 18.5 of the *Federal Courts Act* precludes the Federal Court from considering an application for judicial review based on an allegation of an improper exercise of the Minister's discretion to assess a person's vicarious tax liability under section 160 of the *Income Tax Act*. "Primary tax liability" refers to the tax payable by a person under the *Income Tax Act* in relation to that person's own income, and must be distinguished from the "vicarious tax liability" that arises from the application of section 160 which, in certain circumstances, makes a person jointly and severally liable to pay the primary tax liability of another person. Section 160 is generally considered to be a harsh collection remedy for a number of reasons, including the absence of a statutory time limit for an assessment under section 160; the fact that the minister may exercise the discretion to assess under section 160 without first employing or exhausting other collection remedies against the tax debtor; an assessment under section 160 may be made without alleging or proving an intent to avoid the payment of tax, and there is no due diligence defence; a person's primary tax liability for a taxation year comes into existence at the end of the year, but section 160 may apply to a transfer of property that occurs at any time within that year; and the *Income Tax Act* provides no procedure by which a recipient of property can seek a binding early determination of a potential section 160 liability. The distinguishing characteristic of section 160 is that the Minister has the discretion to apply it or not. It means, for example, that a person who has received a dividend from a family corporation is immediately at risk of being held vicariously liable for the primary tax liability of the corporation arising in or prior to the year of the dividend. It was open to Parliament to enact a law that places a person at risk of forever being assessed under section 160 of the *Income Tax Act* in relation to a specific transaction, subject to the unfettered discretion of the Minister to assess or not to assess. However, it requires clear and explicit statutory language to deprive such a person of recourse to the minimal protection afforded by the right to seek judicial review of the exercise of

d'un pouvoir discrétionnaire, qui leur a causé un préjudice indu parce qu'il leur était difficile, voire impossible, de se prévaloir de leur droit légal d'être indemnisés par la débitrice fiscale, étant donné les 12 ans qui s'étaient écoulés. Les intimées ont soutenu que la demande de contrôle judiciaire devrait être radiée parce que la réparation demandée par les appelants n'est pas du ressort de la Cour fédérale. Cet argument était fondé sur l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales*, qui restreint le pouvoir de la Cour fédérale de connaître d'une demande de contrôle judiciaire d'une décision administrative dans la mesure où cette décision est susceptible d'appel en vertu d'une loi fédérale.

Arrêt : (le juge Rothstein, J.C.A., dissident), l'appel est accueilli.

La juge Sharlow, J.C.A. (le juge Malone, J.C.A. souscrivant à ses motifs) : La présente affaire soulevait pour la première fois la question de savoir si l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* interdit à la Cour fédérale de connaître d'une demande de contrôle judiciaire fondée sur une allégation d'exercice inapproprié, de la part du ministre, de son pouvoir discrétionnaire d'établir l'obligation fiscale du fait d'autrui d'une personne en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'expression « obligation fiscale principale » s'entend de l'impôt qu'une personne doit payer en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement à son propre revenu, et elle se distingue de l'« obligation fiscale du fait d'autrui » découlant de l'application de l'article 160 qui, dans certaines circonstances, rend une personne solidairement responsable de l'obligation fiscale principale d'une autre personne. L'article 160 est généralement considéré comme un moyen de recouvrement draconien pour plusieurs raisons, dont l'absence d'un délai de prescription pour établir une cotisation en vertu de l'article 160; le fait que le ministre peut exercer son pouvoir discrétionnaire d'établir ou non une cotisation en vertu de l'article 160 à l'encontre d'un débiteur fiscal sans avoir d'abord employé ou épuisé d'autres moyens de recouvrement; on peut établir une cotisation en vertu de l'article 160 sans alléguer ou prouver une intention d'évasion fiscale, et la personne visée ne peut opposer une défense de diligence raisonnable; l'obligation fiscale principale d'une personne pour une année d'imposition naît à la fin de l'année, alors que l'article 160 peut s'appliquer à un transfert de biens qui survient n'importe quand durant cette année; et la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contient aucune disposition permettant au bénéficiaire d'un transfert de biens d'obtenir, à l'avance, une décision exécutoire rapide quant à un assujettissement éventuel à l'article 160. La principale caractéristique de l'article 160 est que le ministre a le pouvoir discrétionnaire de l'appliquer ou non. Cela signifie, par exemple, qu'une personne qui a reçu un dividende d'une société familiale risque automatiquement d'être tenue responsable de payer l'obligation fiscale principale de la société qui est antérieure ou contemporaine à l'année du

the Minister's discretion. Section 18.5 of the *Federal Courts Act* has been held to be sufficiently explicit in the case of assessments under section 152 of the *Income Tax Act*. However, section 18.5 is not sufficiently explicit with respect to assessments under section 160 of the *Income Tax Act*, given the scope of the Minister's discretion with respect to the use of section 160, the fact that section 160 is primarily a collection tool rather than an assessment tool, and the limits on the jurisdiction of the Tax Court to supervise the acts of tax officials in the context of an appeal of a section 160 assessment. Section 18.5 of the *Federal Courts Act* does not preclude the Federal Court from considering an application for judicial review of the Minister's discretion to assess under section 160.

The Tax Court may vacate an assessment in an income tax appeal, if the assessment is found not to be correct in law or in fact. If the Federal Court has jurisdiction to consider the application for judicial review in this case, there is no law or legal principle that would preclude it from granting an analogous remedy, if it is found that the Minister's discretion has been improperly exercised. The right to appeal a section 160 assessment to the Tax Court of Canada is not an adequate remedy for the improprieties alleged by the appellants in the exercise of the Minister's discretion to assess under section 160. As such allegations, even if proved, cannot affect the correctness of the section 160 assessments, the Tax Court of Canada has no jurisdiction to consider those allegations or to grant a remedy for them. Similarly, the right to seek discretionary relief from the Minister in the form of a waiver of interest was not an adequate alternative remedy in this case. Given the state of the case law, it could not be concluded that if the appellants were barred from seeking judicial review, an action for damages would be an adequate alternative remedy. Nor did the appellants establish that the section 160 assessments should be quashed. The appellants' application for judicial review should be returned to the Federal Court for a hearing.

versement du dividende. Il était loisible au législateur d'édicter une loi qui fait courir à une personne le risque perpétuel d'être assujettie à l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en rapport avec une transaction donnée, et ce, à l'entière discrétion du ministre qui peut décider d'établir ou de ne pas établir une cotisation. Toutefois, le législateur doit employer un libellé clair et explicite pour priver une telle personne de la possibilité de se prévaloir de la protection minimale que lui confère le droit de demander le contrôle judiciaire de l'exercice par le ministre de son pouvoir discrétionnaire. Il a été jugé que l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* est suffisamment explicite dans le cas des cotisations fondées sur l'article 152 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Toutefois, l'article 18.5 n'est pas suffisamment explicite en ce qui a trait aux cotisations fondées sur l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, compte tenu de l'étendue du pouvoir discrétionnaire qu'a le ministre de recourir à l'article 160, du fait que l'article 160 est essentiellement un outil de recouvrement et non de cotisation, et compte tenu de la compétence limitée de la Cour de l'impôt pour superviser les actes des fonctionnaires du fisc dans le cadre d'un appel d'une cotisation fondée sur l'article 160. L'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* n'empêche pas la Cour fédérale de connaître d'une demande de contrôle judiciaire à l'encontre de l'exercice, par le ministre, de son pouvoir discrétionnaire d'établir une cotisation en vertu de l'article 160.

La Cour de l'impôt peut annuler une cotisation dans le cadre d'un appel en matière d'impôt sur le revenu si elle est jugée incorrecte en droit ou en fait. Si la Cour fédérale peut connaître de la demande de contrôle judiciaire dans la présente affaire, aucune loi ni aucun principe de droit n'empêcherait la Cour d'accorder une réparation analogue s'il est statué que le ministre a abusé de son pouvoir discrétionnaire. Le droit d'interjeter appel d'une cotisation fondée sur l'article 160 devant la Cour canadienne de l'impôt n'est pas le recours approprié pour corriger les irrégularités que les appelants disent avoir été commises par le ministre dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire d'établir les cotisations en vertu de l'article 160. Comme ces allégations, même si elles sont prouvées, ne peuvent toucher le bien-fondé des cotisations fondées sur l'article 160, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas compétence pour connaître de ces allégations ni pour y remédier. De même, le droit de demander un redressement discrétionnaire au ministre sous forme de renonciation aux intérêts n'était pas un recours approprié en l'espèce. Compte tenu de la jurisprudence, il était impossible de conclure que si les appelants avaient été empêchés de demander un contrôle judiciaire, une action en dommages-intérêts aurait constitué un autre recours approprié. Les appelants n'ont pas établi non plus que les cotisations fondées sur l'article 160 devaient être annulées. La demande de contrôle judiciaire des appelants devrait être renvoyée à la Cour fédérale pour audition.

Per Rothstein J.A. (dissenting): Delay by the Minister in issuing an assessment under section 160 is not reviewable by the Federal Court on judicial review. Subsection 160(2) of the *Income Tax Act* provides that “The Minister may at any time assess a taxpayer in respect of any amount payable because of this section”. The words “at any time” mean that there is no applicable limitation period. The Minister may assess at any time and therefore, when the assessment is issued, it cannot be judicially reviewed. The *Income Tax Act* contains limitation periods and due diligence and other defences when Parliament considers that to be appropriate. It did not do so in subsection 160(2). Cases in which the Court intervened because the unreasonable delay amounted to unfairness did not involve a statutory provision to the contrary. In subsection 160(2), there is a statutory provision to the contrary. Where the words of a statute may be construed either to result in a perpetual obligation or not, the interpretation that rejects the perpetual obligation would normally reflect the most likely intent of Parliament. However, where such alternative construction cannot be placed on the words used by Parliament, the Court is bound by the text of the words used. That is the case with the words “at any time”. Having regard to the application of subsection 160(1) in specific and limited circumstances, Parliament clearly intended that the Minister be able to recover amounts transferred in these limited circumstances for the purposes of satisfying the tax liability of the primary taxpayer transferor, and that there be no applicable limitation period and no other condition on when the Minister might assess. The harsh result of the section 160 assessments in this case suggests that section 160 is arguably overbroad. The overbreadth of section 160 is a matter for Parliament or, to the extent it is open to him, the discretion of the Minister in respect of interest and penalties. It is not a matter for the courts and specifically, not a matter for the Federal Court on judicial review.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Access to Information Act*, R.S.C., 1985, c. A-1.
Canadian Bill of Rights, R.S.C., 1985, Appendix III, s. 1.
Canadian Charter of Rights and Freedoms, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 7.
Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 1 (as am. by S.C. 2000, c. 8, s. 14), 2(1) “federal board, commission

Le juge Rothstein, J.C.A. (dissident) : Le retard de la part du ministre à établir une cotisation fondée sur l'article 160 n'est pas susceptible d'examen par la Cour fédérale par voie de contrôle judiciaire. Selon le paragraphe 160(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, « [l]e ministre peut, en tout temps, établir une cotisation à l'égard d'un contribuable pour toute somme payable en vertu du présent article ». Les mots « en tout temps » signifient qu'il n'y a pas de délai de prescription qui s'applique. Le ministre peut établir une cotisation en tout temps et, par conséquent, le moment où la cotisation est établie ne peut pas faire l'objet d'un contrôle judiciaire. La *Loi de l'impôt sur le revenu* contient, lorsque le législateur estime qu'ils sont appropriés, des délais de prescription et des moyens de défense fondés sur la diligence raisonnable ou autres. Il ne l'a pas fait au paragraphe 160(2). Les affaires où la Cour est intervenue parce que le délai déraisonnable donnait lieu à un résultat inéquitable ne prévoyaient pas de disposition législative allant dans le sens contraire. Une telle disposition législative existe au paragraphe 160(2). Dans une situation où le libellé d'un texte législatif se prête à une interprétation ayant ou non pour résultat une obligation perpétuelle, l'interprétation rejetant l'obligation perpétuelle refléterait normalement l'intention la plus probable du législateur. Toutefois, lorsque les mots employés par le législateur ne se prêtent pas à une telle autre interprétation, la Cour est liée par le libellé employé par le législateur. C'est le cas pour les mots « en tout temps ». Comme le paragraphe 160(1) s'applique dans des circonstances précises et limitées, le législateur voulait manifestement que le ministre puisse recouvrer les montants transférés dans ces circonstances limitées afin de régler l'obligation fiscale du premier contribuable, auteur du transfert, et qu'il n'y ait pas de délai de prescription ni aucune autre condition applicable au moment de la cotisation par le ministre. Le résultat draconien des cotisations fondées sur l'article 160 laisse entendre que celui-ci a une portée excessive. La portée excessive de l'article 160 est une question qui relève du législateur, ou peut-être, dans la mesure où il existe, du pouvoir discrétionnaire du ministre en ce qui a trait aux intérêts et à la pénalité. Ce n'est pas une question qui relève des tribunaux, et plus particulièrement, d'un contrôle judiciaire par la Cour fédérale.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

- Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 7.
Déclaration canadienne des droits, L.R.C. (1985), appendice III, art. 1.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 116, 150, 151, 152 (mod. par L.C. 1998, ch. 19,

or other tribunal" (as am. *idem*, s. 15), 18 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 4; 2002, c. 8, s. 26), 18.1 (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 27), 18.5 (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2000, c. 8, s. 28), 27 (as am. *idem*, s. 34).

Income Tax Act, S.C. 1948, c. 52, s. 49A (as enacted by S.C. 1951, c. 51, s. 17).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 160 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 107).

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 116, 150, 151, 152 (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181; 1999, c. 22, s. 63.1), 159(2) (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 185), 160 (as am. *idem*, s. 186; 2000, c. 12, Sch. 2, s. 1), 161 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 96; 1997, c. 25, s. 50), 165 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 98), 166, 166.1 (as enacted *idem*, Sch. II, s. 139), 166.2 (as enacted *idem*), 167 (as am. *idem*), 169(1)(b) (as am. *idem*, s. 140), 171, 220-244, 220(3.1) (as enacted *idem*, s. 181; Sch. VIII, s. 127), 222, 225.1 (as am. *idem*, Sch. II, s. 184), 227.1(2) (as am. *idem*, Sch. V, s. 90), (3), 249(4).

Privacy Act, R.S.C., 1985, c. P-21.

art. 181; 1999, ch. 22, art. 63.1), 159(2) (mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 185), 160 (mod., *idem*, art. 186; 2000, ch. 12, ann. 2, art. 1), 161 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 96; 1997, ch. 25, art. 50), 165 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 98), 166, 166.1 (édicte, *idem*, ann. II, art. 139), 166.2 (édicte, *idem*), 167 (mod., *idem*), 169(1)(b) (mod., *idem*, art. 140) 171, 220 à 244, 220(3.1) (édicte, *idem*, art. 181; ann. VIII, art. 127), 222, 225.1 (mod., *idem*, ann. II, art. 184), 227.1(2) (mod., *idem*, ann. V, art. 90), (3), 249(4).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1948, ch. 52, art. 49A (édicte par S.C. 1951, ch. 51, art. 17).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 160 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 107).

Loi sur l'accès à l'information, L.R.C. (1985), ch. A-1.

Loi sur la protection des renseignements personnels, L.R.C. (1985), ch. P-21

Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 1 (mod. par L.C. 2000, ch. 8, art. 14), 2(1) « office fédéral » (mod., *idem*, art. 15), 18 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 4; 2002, ch. 8, art. 26); 18.1 (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 27), 18.5 (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2000, ch. 8, art. 28), 27 (mod., *idem*, art. 34).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

CONSIDERED:

Webster v. Canada, [2004] 1 C.T.C. 168; (2003), 312 N.R. 236; 2003 FCA 388; leave to appeal to S.C.C. refused, [2004] 1 S.C.R. xv; *Burton (Her Majesty's Collector of Taxes) v. Mellham Limited*, [2006] UKHL 6; *Markevich v. Canada*, [2003] 1 S.C.R. 94; (2003), 223 D.L.R. (4th) 17; 239 F.T.R. 159; 2003 DTC 5185; 300 N.R. 321; 2003 SCC 9; *Reg. v. Inland Revenue Comrs., Ex parte Preston*, [1985] A.C. 835 (H.L.); *Blencoe v. British Columbia (Human Rights Commission)*, [2000] 2 S.C.R. 307; (2000), 190 D.L.R. (4th) 513; [2000] 10 W.W.R. 567; 23 Admin. L.R. (3d) 175; 81 B.C.L.R. (3d) 1; 3 C.C.E.L. (3d) 165; 260 N.R. 1; 2000 SCC 44.

REFERRED TO:

David Bull Laboratories (Canada) Inc. v. Pharmacia Inc., [1995] 1 F.C. 588; (1994), 58 C.P.R. (3d) 209; 176 N.R. 48 (C.A.); *Hunt v. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 S.C.R. 959; (1990), 74 D.L.R. (4th) 321; [1990] 6 W.W.R. 385; 49 B.C.L.R. (2d) 273; 4 C.C.L.T. (2d) 1; 43 C.P.C. (2d) 105; 117 N.R. 321; *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600; [1974] C.T.C. 454; (1974), 74 DTC 6355; 2 N.R. 317 (C.A.); *Hillier v. Canada (Attorney General)*, [2001] 3 C.T.C. 157; 2001 DTC 5399; 273 N.R. 245; 2001 FCA 197; *Bolton v. Canada*, [1996] 3 C.T.C. 3; (1996), 96 DTC 6413; 200

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Webster c. Canada, 2003 CAF 388; autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [2004] 1 R.C.S. xv; *Burton (Her Majesty's Collector of Taxes) v. Mellham Limited*, [2006] UKHL 6; *Markevich c. Canada*, [2003] 1 R.C.S. 94; 2003 CSC 9; *Reg. v. Inland Revenue Comrs., Ex parte Preston*, [1985] A.C. 835 (H.L.); *Blencoe c. Colombie-Britannique (Human Rights Commission)*, [2000] 2 R.C.S. 307; 2000 CSC 44.

DÉCISIONS CITÉES :

David Bull Laboratories (Canada) Inc. c. Pharmacia Inc., [1995] 1 C.F. 588 (C.A.); *Hunt c. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 R.C.S. 959; *Galway c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.); *Hillier c. Canada (Procureur général)*, 2001 CAF 197; *Bolton c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 820 (C.A.) (QL); *Ginsberg c. Canada*, [1996] 3 C.F. 334 (C.A.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [1997] 1 R.C.S. viii; *Main Rehabilitation Co. Ltd. c. Canada*, 2004 CAF 403; autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [2005] 1 R.C.S. xii; *Canada c. O'Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 C.F. 180 (C.A.);

N.R. 303 (F.C.A.); *Ginsberg v. Canada*, [1996] 3 F.C. 334; (1996), 96 DTC 6372; 198 N.R. 148 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1997] 1 S.C.R. viii; *Main Rehabilitation Co. Ltd. v. Canada* (2004), 247 D.L.R. (4th) 597; [2005] 1 C.T.C. 212; 2004 DTC 6762; 329 N.R. 248; 2004 FCA 403; leave to appeal to S.C.C. refused, [2005] 1 S.C.R. xii; *Canada v. O'Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 F.C. 180; (1998), 162 D.L.R. (4th) 24; 55 C.R.R. (2d) 122; [1998] 3 C.T.C. 385; 98 DTC 6424; 228 N.R. 349 (C.A.); *Markevich v. Canada*, [1999] 3 F.C. 28; (1999), 172 D.L.R. (4th) 164; [1999] 2 C.T.C. 104; 99 DTC 5136; 162 F.T.R. 209 (T.D.); revd [2001] 3 F.C. 449; (2001), 199 D.L.R. (4th) 255; [2001] 3 C.T.C. 39; 2001 DTC DTC 5305; 270 N.R. 275 (C.A.); affd [2003] 1 S.C.R. 94; *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331; [1984] CTC 352; (1984), 84 DTC 6345 (C.A.); *Walker v. Canada*, [2006] 1 C.T.C. 130; 2005 DTC 5719; (2005), 344 N.R. 169; 2005 FCA 393; *Mullins v. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 2503; (1991), 91 DTC 173 (T.C.C.); *Fournier v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 2699; (1991), 91 DTC 746 (T.C.C.); *Groupe d'investissement Savoie, Lavoie, Inc. v. Canada*, [1992] 1 C.T.C. 2355; (1992), 92 DTC 1531 (T.C.C.); *Algoa Trust v. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 2294; (1993), 93 DTC 405 (T.C.C.); *Davis v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2033; (1994), 94 DTC 1934 (T.C.C.); *McChurg v. Canada*, [1990] 3 S.C.R. 1020; (1990), 76 D.L.R. (4th) 217; [1991] 2 W.W.R. 244; 50 B.L.R. 161; [1991] 1 C.T.C. 169; 91 DTC 5001; 119 N.R. 101; *Gaucher v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 125; 2000 DTC 6678; (2000), 264 N.R. 369 (F.C.A.); *Obonsawin v. Canada*, [2004] G.S.T.C. 16; 2004 TCC 3; appeal discontinued, [2006] G.S.T.C. 3; 2006 GTC 1113; 2006 FCA 5; *Canada v. Grenier*, [2006] 2 F.C.R. 287; (2005), 262 D.L.R. (4th) 337; 344 N.R. 102; 2005 FCA 348; *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038; (1989), 59 D.L.R. (4th) 416; 26 C.C.E.L. 85; 89 CLLC 14,031; 93 N.R. 183.

AUTHORS CITED

Thivierge, Manon. "Emerging Income Tax Issues: Substance over Form Revisited, Section 160 of the Income Tax Act, and Series of Transactions" in *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference*, 1993 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994.

APPEAL from a Federal Court judgment ([2005] 2 C.T.C. 201; 2005 DCT 5212; 2005 FC 411) allowing the respondents' motion to strike out an application for judicial review of decisions made by officials of the Canada Customs and Revenue Agency as delegates of

Markevich c. Canada, [1999] 3 C.F. 28 (1^{re} inst.); infirmée [2001] 3 C.F. 449 (C.A.); conf. [2003] 1 R.C.S. 94; *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331 (C.A.); *Walker c. Canada*, 2005 CAF 393; *Mullins c. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 2503; (1991), 91 DTC 173 (C.C.I.); *Fournier c. Canada* (1991), 91 DTC 743 (C.C.I.); *Groupe d'investissement Savoie, Lavoie, Inc. c. Canada* (1992), 92 DTC 1519 (C.C.I.); *Algoa Trust c. Canada*, [1993] A.C.I. n° 15 (C.C.I.) (QL); *Davis c. Canada*, [1994] A.C.I. n° 242 (C.C.I.) (QL); *McChurg c. Canada*, [1990] 3 R.C.S. 1020; *Gaucher c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 1869 (C.A.) (QL); *Obonsawin c. Canada*, 2004 CCI 3; appel abandonné, 2005 CAF 5; *Canada c. Grenier*, [2006] 2 R.C.F. 287; 2005 CAF 348; *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038.

DOCTRINE CITÉE

Thivierge, Manon. « Emerging Income Tax Issues : Substance over Form Revisited, Section 160 of the Income Tax Act, and Series of Transactions » in *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference*, 1993 Conference Report. Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1994.

APPEL d'un jugement de la Cour fédérale (2005 CF 411) accueillant la requête des intimées visant à radier une demande de contrôle judiciaire de certaines décisions rendues par des fonctionnaires de l'Agence des douanes et du revenu du Canada, à titre de

the Minister of National Revenue. Appeal allowed.

mandataires du ministre du Revenu national. Appel accueilli.

APPEARANCES:

Roderick A. McLennan, Q.C. and Curtis R. Stewart for appellants.
William L. Sofiley and Marta E. Burns for respondents.

ONT COMPARU :

Roderick A. McLennan, c.r. et Curtis R. Stewart, pour les appelants.
William L. Sofiley et Marta E. Burns, pour les intimées.

SOLICITORS OF RECORD:

McLennan Ross LLP, Calgary, and Bennett Jones LLP, Calgary, for appellants.
Deputy Attorney General of Canada for respondents.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

McLennan Ross LLP, Calgary, et Bennett Jones LLP, Calgary, pour les appelants.
Le sous-procureur général du Canada pour les intimées.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

[1] SHARLOW J.A.: This is an appeal of a Federal Court judgment ([2005] 2 C.T.C. 201) allowing the motion of the respondents (collectively, the Crown) to strike out an application for judicial review of certain decisions made by one or more officials of the Canada Customs and Revenue Agency as delegates of the Minister of National Revenue. The application relates to a number of assessments made under section 160 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1. Section 160 is a tax collection tool. Its purpose is to prevent tax debtors from moving their assets to friendly hands outside the reach of the tax collector. Section 160 is generally recognized to be a harsh provision (see paragraph 65 below).

[1] LA JUGE SHARLOW, J.C.A. : Il s'agit d'un appel d'un jugement rendu par la Cour fédérale (2005 CF 411) accueillant la requête des intimées (collectivement, la Couronne) visant à radier une demande de contrôle judiciaire de certaines décisions rendues par un ou plusieurs fonctionnaires de l'Agence des douanes et du revenu du Canada, à titre de mandataires du ministre du Revenu national. La demande visait un certain nombre de cotisations d'impôt établies en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1. L'article 160 est un outil de recouvrement des impôts. Il vise à empêcher les débiteurs fiscaux de mettre leurs actifs hors de la portée du fisc en les transférant à des amis. Il est généralement admis que l'article 160 est une disposition draconienne (voir le paragraphe 65 plus loin).

[2] The section 160 assessments that are the subject of this case impose on each of the appellants a legal obligation to pay part or all of the tax liability of a corporate tax debtor arising from transactions that occurred in 1989. The Minister assessed the appellants in 2001. The appellants allege that in the particular circumstances of this case, the decision to assess them under section 160 is an improper exercise of discretion that has caused them undue hardship, in that the 12-year delay has made it difficult or impossible for the appellants to avail themselves of their legal right to be

[2] Les cotisations fondées sur l'article 160 qui font l'objet de la présente affaire font en sorte que chacun des appelants est légalement tenu d'assumer, en totalité ou en partie, l'obligation fiscale d'une société (la débitrice fiscale) se rapportant à des transactions survenues en 1989. Le ministre a établi les cotisations à l'égard des appelants en 2001. Les appelants allèguent que dans les circonstances particulières de l'espèce, la décision d'établir une cotisation à leur égard en vertu de l'article 160 constitue un exercice inapproprié du pouvoir discrétionnaire du ministre, lequel leur a causé

indemnified by the tax debtor.

[3] The Crown contends that this application for judicial review should be struck out without a hearing because the remedy sought by the appellants is not within the jurisdiction of the Federal Court. That argument is based on section 18.5 [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 28] of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 [s. 1 (as am. *idem*, s. 14)], which limits the jurisdiction of the Federal Court to consider an application for judicial review of an administrative decision if and to the extent that the decision may be appealed under an Act of Parliament.

[4] [Editor's note: The table of contents has been omitted for reasons of brevity.]

A. The test for striking an application

[5] An application initiating a summary proceeding will not be struck out without a hearing unless it is so clearly improper as to be bereft of any possibility of success: *David Bull Laboratories (Canada) Inc. v. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 F.C. 588 (C.A.). The reason for setting the bar so high is that it is generally more efficient for the Court to deal with a preliminary argument at the hearing of the application, rather than on a motion. If a motion to strike is considered and fails, the interlocutory proceedings will have been a waste of time. In this case, the Judge granted the motion to strike because he concluded that the *David Bull* test was met. The issue in this appeal is whether that decision is wrong in principle.

B. Facts

[6] In the case of a motion to strike a statement of claim, the facts alleged in the statement of claim must be presumed to be true: *Hunt v. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 S.C.R. 959, at page 979. By analogy, in a motion to strike an application, the facts asserted by the applicant must be presumed to be true. The factual allegations in this case are summarized below.

un préjudice indu parce qu'il leur était difficile, voire impossible, de se prévaloir de leur droit légal d'être indemnisés par la débitrice fiscale, étant donné les 12 ans qui se sont écoulés.

[3] La Couronne soutient que la demande de contrôle judiciaire doit être radiée en l'absence d'audience parce que le recours demandé par les appelants n'est pas du ressort de la Cour fédérale. Cet argument est fondé sur l'article 18.5 [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 28] de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7 [art. 1 (mod., *idem*, art. 14)], qui restreint le pouvoir de la Cour fédérale de se saisir d'une demande de contrôle judiciaire d'une décision administrative dans la mesure où cette décision est susceptible d'appel en vertu d'une loi fédérale.

[4] [Note de l'arrétiste : La table des matières a été supprimée pour raisons de brièveté.]

A. Le critère applicable à la radiation d'une demande

[5] Une demande introduisant une procédure sommaire ne doit pas être radiée sans qu'il y ait d'audience, à moins qu'elle ne soit manifestement irrégulière au point de n'avoir aucune chance d'être accueillie : *David Bull Laboratories (Canada) Inc. c. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 C.F. 588 (C.A.). Si la barre est placée si haut, c'est qu'il est habituellement plus efficace pour la Cour de traiter des arguments préliminaires à l'audition de la demande plutôt que sur requête. Si une requête en radiation est considérée et échoue, la procédure interlocutoire aura été une perte de temps. Dans la présente affaire, le juge a accueilli la requête en radiation parce qu'il a conclu que le critère établi dans *David Bull* avait été satisfait. La question soulevée par le présent appel est de savoir si cette décision contenait une erreur de principe.

B. Les faits

[6] Dans le cas d'une requête en radiation d'une déclaration, il faut tenir pour avérés les faits allégués dans la déclaration : *Hunt c. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 R.C.S. 959, à la page 979. Par analogie, dans le cas d'une requête en radiation d'une demande, il faut tenir pour avérés les faits allégués par le demandeur. Les allégations factuelles dans la présente affaire sont résumées ci-après.

(1) The state of affairs in October of 1988

[7] The corporation that is at the heart of the dispute in this case, the primary tax debtor, was once named York Beverages (1968) Ltd. Its name was changed at some point after the events described below, but I will continue to refer to it as "York."

[8] York was incorporated in Saskatchewan and at some point continued into Alberta. Its normal fiscal year-end was September 30. Prior to October of 1988, York carried on a soft drink bottling business in Regina. On or about October 1, 1988, York sold the assets of the bottling business for approximately \$10 million cash and \$3 million of assumed indebtedness. York retained accounts receivable of approximately \$1.8 million. The record does not disclose the value of those accounts receivable.

[9] At the time of the asset sale, the ownership of York was as follows:

(1) Six voting shares of York were owned by Wilfred Roach, six voting shares were owned by Jeannette Marie Dietrich, and 5988 non-voting shares were owned by an Alberta corporation named Addison & Leyen Ltd. (Addison). The record does not disclose whether Addison had assets other than its shares of York.

(2) Of the 1000 outstanding common shares of Addison, 50% were owned by Mr. Roach (400 shares) and his wife Helen Roach (100 shares), and 50% were owned by Ms. Dietrich (100 shares) and her husband John Dietrich (400 shares).

(3) Mr. Roach and his siblings were the shareholders of an Alberta corporation named Rofamco Investments Ltd. (Rofamco).

(4) Mr. Dietrich and his siblings were shareholders of an Alberta corporation called Concrest Corporation Ltd. (Concrest).

(5) Rofamco and Concrest were partners in a partnership named Vanir Corporation Partnership (Vanir). The record does not disclose whether Vanir had assets, or whether Rofamco or Concrest had assets other than their interests in Vanir.

1) La situation en octobre 1988

[7] La société au centre du présent litige, la débitrice fiscale principale, s'appelait jadis York Beverages (1968) Ltd. Sa dénomination sociale a changé après les événements décrits plus bas, mais je continuerai à l'appeler « York ».

[8] York a été constituée en Saskatchewan et a poursuivi ses activités en Alberta. Son exercice prenait normalement fin le 30 septembre. Avant octobre 1988, York exploitait une entreprise d'embouteillage de boissons gazeuses à Regina. Le ou vers le 1^{er} octobre 1988, York a vendu les actifs de l'entreprise d'embouteillage pour environ 10 millions de dollars comptant et 3 millions de dollars en dette prise en charge. York a conservé des comptes débiteurs d'environ 1,8 million de dollars. Le dossier n'indique pas la valeur de ces comptes débiteurs.

[9] Au moment de la vente des actifs, les propriétaires de York étaient les suivants :

1) Wilfred Roach détenait six actions avec droit de vote, Jeannette Marie Dietrich détenait six actions avec droit de vote, et 5988 actions sans droit de vote appartenaient à une société albertaine du nom de Addison & Leyen Ltd. (Addison). Le dossier n'indique pas si Addison avait d'autres avoirs que les actions de York.

2) Des 1000 actions ordinaires en circulation de Addison, 50 % appartenaient à M. Roach (400 actions) et à son épouse Helen Roach (100 actions), et 50 % appartenaient à M^{me} Dietrich (100 actions) et à son époux John Dietrich (400 actions).

3) M. Roach et ses frères et sœurs étaient les actionnaires d'une société albertaine appelée Rofamco Investments Ltd. (Rofamco).

4) M. Dietrich et ses frères et sœurs étaient les actionnaires d'une société albertaine appelée Concrest Corporation Ltd. (Concrest).

5) Rofamco et Concrest étaient les associées d'une société en nom collectif appelée Vanir Corporation Partnership (Vanir). Le dossier n'indique pas si Vanir avait des actifs, ou si Rofamco ou Concrest avaient des actifs autres que leur participation dans Vanir.

[10] The record does not disclose whether the Roach family is related to the Dietrich family.

(2) Payments made by York between October of 1988 and October of 1989

[11] After the asset sale, it was intended that York would eventually cease to carry on any business. Between the completion of the asset sale and September of 1989, steps were taken to collect the accounts receivable of York, to discharge its remaining liabilities, and to pay retiring allowances, directors' fees and management fees.

[12] Between December 31, 1988 and September 28, 1989, York made payments totalling approximately \$13.5 million, as follows:

(1) York paid directors' fees and retiring allowances totalling approximately \$290,000 to Mr. Roach, Ms. Roach, Mr. Dietrich, and Ms. Dietrich, and management fees of approximately \$1.6 million to Vanir. The record does not disclose what services were provided for those payments. Nor does the record contain anything from which it could be inferred that there were no services, or that the services were not worth the amounts paid.

(2) York paid Addison approximately \$315,000 in consideration of Addison assuming certain of York's debt obligations. The record discloses no particulars of those debt obligations.

(3) York lent approximately \$5 million to Addison. The record does not disclose the purpose or terms of that loan. The record discloses nothing from which it could be inferred that the loan was improper in any way, nor does the record indicate whether the loan was repaid, or when it was repaid.

(4) York paid dividends totalling approximately \$6.2 million. Most of that amount was paid to Addison. Mr. Roach and Ms. Dietrich each received dividends from York of approximately \$4,000.

[13] It appears that after all of the payments referred to above, York had no assets except enough cash to pay the estimated income tax liability arising from its last

[10] Le dossier n'indique pas si la famille Roach est parente de la famille Dietrich.

2) Les paiements effectués par York entre octobre 1988 et octobre 1989

[11] Après la vente des actifs, il était entendu que York cesserait finalement ses activités. Entre la clôture de la vente des actifs et le mois de septembre 1989, des mesures ont été prises pour recouvrer les comptes débiteurs de York, acquitter les dettes impayées et verser les indemnités de retraite, les allocations de présence des administrateurs et les honoraires de gestion.

[12] Entre le 31 décembre 1988 et le 28 septembre 1989, York a effectué des paiements totalisant environ 13,5 millions de dollars, répartis comme suit :

1) York a payé des allocations de présence et des indemnités de retraite totalisant environ 290 000 \$ à M. Roach, M^{me} Roach, M. Dietrich et M^{me} Dietrich, et des honoraires de gestion d'environ 1,6 million de dollars à Vanir. Le dossier n'indique pas quels services ont été fournis en contrepartie de ces montants. Il n'y a rien non plus au dossier qui permettrait de conclure qu'il n'y a pas eu de services, ou que les services ne valaient pas les montants payés.

2) York a versé environ 315 000 \$ à Addison qui, en contrepartie, a pris en charge certaines de ses créances. Le dossier ne fournit pas de détails sur ces titres de créance.

3) York a prêté environ 5 millions de dollars à Addison. Le dossier n'indique pas le but ou les modalités de ce prêt. Rien au dossier ne permet de conclure que le prêt était entaché de quelque irrégularité que ce soit, pas plus qu'il ne révèle si le prêt a été remboursé ou à quel moment il l'aurait été.

4) York a payé des dividendes totalisant environ 6,2 millions de dollars. La plus grande partie de ce montant a été versée à Addison. M. Roach et M^{me} Dietrich ont chacun reçu des dividendes de York pour un montant d'environ 4000 \$.

[13] Il semble qu'après avoir versé tous les montants mentionnés plus haut, York n'avait plus d'actifs, sinon assez de liquidités pour acquitter la dette fiscale

year of operation and from the sale of its operating assets in October of 1988. In September of 1989, York's potential tax liability was estimated to be approximately \$2.8 million. That would have become an actual liability on York's fiscal year-end, September 30, 1989, but for certain events that occurred between September 26 and September 28, 1989.

(3) The sale of York to Senergy

[14] At some point (it is not clear when), the shareholders of York agreed to sell their shares of York to a corporation then named 388777 Alberta Ltd., later Senergy Inc. (Senergy). The total purchase price was \$1,115,000, most of which went to Addison as the holder of the 5,988 non-voting shares. Mr. Roach and Ms. Dietrich each received a nominal amount for their six voting shares. The sale was completed on September 28, 1989.

[15] Why would the shares of York be worth over \$1 million at a time when it had assets of over \$2 million and a potential tax liability of a like amount? The answer, as it turns out, is that Senergy had a plan for using York's available cash to purchase seismic data for which it would claim a deduction. It was hoped that, as a result of that deduction, York would have no tax liability for 1989. The shareholders of York were aware that Senergy was planning a transaction that would have that tax result, but they were not aware of the details. It is not clear from the record precisely what they knew.

[16] Mr. Roach, Ms. Roach, Mr. Dietrich and Ms. Dietrich resigned as directors of York and were replaced with a representative of Senergy on September 26, 1989, two days before the completion of the sale of the York shares to Senergy. The record does not disclose a reason for that timing, but I think it is fair to infer that it was intended to facilitate the completion of the seismic data purchase before the closing of the sale of the York shares to Senergy.

[17] Why were the transactions completed in that order? It seems likely that all parties would have been

estimative se rapportant à son dernier exercice et à la vente de ses actifs d'exploitation en octobre 1988. En septembre 1989, l'obligation fiscale potentielle de York était estimée à environ 2,8 millions de dollars. Cette dette serait devenue réelle à la fin de son exercice, le 30 septembre 1989, n'eussent été certains événements survenus entre le 26 et le 28 septembre 1989.

3) La vente de York à Senergy

[14] À un certain moment (on ne sait trop quand), les actionnaires de York ont convenu de vendre leurs actions de York à une société alors nommée 388777 Alberta Ltd.—plus tard Senergy Inc. (Senergy). Le prix d'achat total était de 1 115 000 \$, la plus grande partie de ce montant étant versée à Addison, détentrice des 5988 actions sans droit de vote. M. Roach et M^{me} Dietrich ont chacun reçu un montant nominal pour leurs six actions avec droit de vote. La vente a été conclue le 28 septembre 1989.

[15] Pourquoi les actions de York auraient-elles valu plus de 1 million de dollars alors que la société avait des actifs de plus de 2 millions et une dette fiscale potentielle d'un montant équivalent? C'est que Senergy, a-t-on appris, prévoyait utiliser les liquidités disponibles de York afin d'acquérir des données sismiques pour lesquelles elle réclamerait une déduction. Il était espéré qu'en raison de cette déduction, York n'aurait plus de dette fiscale pour 1989. Les actionnaires de York savaient que Senergy prévoyait effectuer une transaction qui aurait ce résultat sur le plan fiscal, mais n'en connaissaient pas les détails. Il ne ressort pas du dossier ce qu'ils savaient au juste.

[16] M. et M^{me} Roach ainsi que M. et M^{me} Dietrich ont démissionné comme administrateurs de York et ont été remplacés par un représentant de Senergy le 26 septembre 1989, soit deux jours avant la clôture de la vente des actions de York à Senergy. Le dossier n'indique pas pour quelle raison ce moment précis a été choisi, mais je crois qu'on peut légitimement croire que la démission visait à faciliter l'achat des données sismiques avant la conclusion de la vente des actions de York à Senergy.

[17] Pourquoi les transactions ont-elles été effectuées dans cet ordre? Les parties ont vraisemblablement

aware that the sale of the York shares on September 28, 1989 would trigger a deemed fiscal year-end for York on that date because of the change of control of York (subsection 249(4) of the *Income Tax Act*). To fully utilize the deduction resulting from the purchase of the seismic data against the income inclusions resulting from the sale of York's business in October of 1988, the seismic data would have to be purchased before the deemed fiscal year end on September 28, 1989.

[18] Mr. Roach, Ms. Roach, Mr. Dietrich and Ms. Dietrich were aware of the potential tax liability of York for its fiscal year ending September 28, 1989, arising from the sale of York's business assets. The agreement of purchase and sale of the York shares contained a covenant by Senergy that York's tax returns would be filed and its income tax liabilities would be paid. The selling shareholders of York also obtained a legal opinion stating, among other things, that as of September 28, 1989 it was "reasonable to conclude" that York would be able to pay its income tax liability for the fiscal year ending on that date. That legal opinion is said to be based on the lawyers' review of "the transactions", a term I understand to mean the seismic data purchase. The legal opinion does not mention section 160 of the *Income Tax Act*.

[19] There is no term of the contract of purchase and sale of the York shares that gave the sellers the right to monitor Senergy's compliance with the covenant to ensure that York's taxes were paid. Nor did the sellers have a contractual right to compel Senergy to inform them in the event of any reassessment or proposed reassessment of York. The sellers obtained no security to back up the obligation of Senergy to ensure that the taxes were paid. The record contains nothing to explain whether the sellers requested any contractual protection apart from Senergy's covenant, or if they did request it, why it was not provided and why they proceeded without it.

(4) Payments made by Addison in 1989

[20] During October of 1989, Addison paid dividends totalling approximately \$1.8 million *pro rata* to Mr. Roach (40%), Ms. Roach (10%), Mr. Dietrich (40%)

compris que la vente des actions de York, le 28 septembre 1989, aurait pour effet de mettre fin à son année d'imposition en raison du changement de contrôle de la société (paragraphe 249(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). Pour profiter pleinement de la déduction de l'impôt à payer sur la vente de York en octobre 1988 résultant de l'achat des données sismiques, il fallait acheter lesdites données sismiques avant la fin réputée de l'exercice, soit le 28 septembre 1989.

[18] M. et M^{me} Roach ainsi que M. et M^{me} Dietrich savaient que York devait possiblement payer de l'impôt sur la vente de ses actifs d'exploitation à la fin de son exercice clos le 28 septembre 1989. Le contrat de vente des actions de York contenait une clause par laquelle Senergy s'engageait à produire les déclarations de revenu de York et à payer l'impôt sur le revenu dû. Les actionnaires vendeurs de York ont aussi obtenu un avis juridique déclarant notamment qu'en date du 28 septembre 1989, il était [TRADUCTION] « raisonnable de conclure » que York serait en mesure de payer sa dette fiscale pour l'année d'imposition se terminant à cette date. Cet avis juridique serait fondé sur l'examen que les avocats auraient fait des « transactions », que je comprends désigner l'achat des données sismiques. L'avis juridique ne fait pas référence à l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[19] Le contrat de vente des actions de York ne contenait aucune modalité conférant aux vendeurs le droit de vérifier que Senergy respecte son engagement afin de s'assurer que l'impôt de York serait payé. En vertu du contrat, les vendeurs n'avaient pas non plus le droit d'obliger Senergy à les mettre au fait d'une nouvelle cotisation établie ou proposée à l'égard de York. Les vendeurs n'ont obtenu aucune sûreté pour garantir que Senergy s'acquitterait de son obligation de payer l'impôt. Le dossier ne révèle pas si les vendeurs ont cherché à obtenir une protection contractuelle autre que l'engagement de Senergy, ou s'ils l'ont fait, pourquoi ils ne l'ont pas obtenue et pourquoi ils sont allés de l'avant sans l'avoir obtenue.

4) Les paiements effectués par Addison en 1989

[20] Au cours du mois d'octobre 1989, Addison a versé des dividendes totalisant près de 1,8 million de dollars au *pro rata* à M. Roach (40 %), M^{me} Roach

and Ms. Dietrich (10%). In October of 1989, Mr. Roach and Ms. Roach transferred their shares of Addison to Rofamco, and Mr. Dietrich and Ms. Dietrich transferred their shares of Addison to Concrest, so that Rofamco and Concrest each became a 50% shareholder of Addison. After the share transfer, Addison paid dividends totalling \$4.8 million, shared equally between Rofamco and Concrest. The record discloses no basis for concluding that any of the dividends paid by Addison were connected to the dividends or loans that Addison received from York.

[21] During 1989, Addison paid directors' fees of approximately \$4,000 to each of Mr. Roach, Ms. Roach, Mr. Dietrich and Ms. Dietrich, and made loan repayments of approximately \$950,000 to Concrest, and approximately \$1.2 million to Rofamco. Again, the record contains no information about the share transfers, the fees or the loans. The record discloses no basis for concluding that any of the payments made by Addison were connected to any of the payments Addison had received from York.

(5) Communications with tax officials in 1990, 1991 and 1992

[22] In the fall of 1990, Mr. Kirker, the accountant for the appellants and their companies, received from the tax authorities a request to file York's tax return. He forwarded the request to a representative of Senergy, and heard no more. In 1991 and 1992, the tax authorities sought from Mr. Kirker certain information relating to the sale of York's bottling business, and the payment of dividends. Mr. Kirker provided the information. To his knowledge, the only change resulting from those dealings was a change in the computation of certain capital dividends paid by York.

(6) The reassessment of York in 1992

[23] It appears that the tax authorities examined the seismic data transaction, and concluded that York was entitled to deduct only \$1,696,500, because the seismic data was overvalued. York was reassessed on December 29, 1992 for a total of approximately \$3.2 million, including taxes totalling approximately \$2 million,

(10 %), M. Dietrich (40 %) et M^{me} Dietrich (10 %). En octobre 1989, M. et M^{me} Roach ont transféré leurs actions de Addison à Rofamco, et M. et M^{me} Dietrich ont transféré leurs actions de Addison à Concrest, de manière à ce que Rofamco et Concrest deviennent chacune actionnaire à 50 % de Addison. Après le transfert d'actions, Addison a versé des dividendes totalisant 4,8 millions de dollars, partagés à parts égales entre Rofamco et Concrest. Le dossier ne contient rien qui permettrait de conclure que les dividendes versés par Addison ont quelque chose à voir avec les dividendes ou les prêts que Addison a reçus de York.

[21] Au cours de l'année 1989, Addison a payé des allocations de présence d'administrateur d'environ 4000 \$ chacun à M. Roach, M^{me} Roach, M. Dietrich et M^{me} Dietrich, et a remboursé des prêts d'environ 950 000 \$ à Concrest et d'environ 1,2 million de dollars à Rofamco. Encore une fois, il n'y a aucune information au dossier concernant les transferts d'actions, les allocations ou les prêts. Rien au dossier ne permet de conclure que l'un ou l'autre des montants versés par Addison a quelque chose à voir avec les montants qu'Addison a reçus de York.

5) Les communications avec les fonctionnaires du fisc en 1990, 1991 et 1992

[22] À l'automne 1990, M. Kirker, le comptable des appellants et de leurs sociétés, a reçu du fisc une demande de produire les rapports d'impôt sur le revenu de York. Il a transmis la demande à un représentant de Senergy, et n'a plus eu de nouvelles. En 1991 et 1992, le fisc a demandé certains renseignements à M. Kirker au sujet de la vente de l'entreprise d'embouteillage de York et du paiement de dividendes. M. Kirker a fourni l'information. À sa connaissance, le seul changement qui a résulté de ces échanges a été un changement dans le calcul de certains dividendes en capital payés par York.

6) La nouvelle cotisation de York en 1992

[23] Il semble que le fisc a examiné la transaction concernant les données sismiques et conclu que York ne pouvait déduire que 1 696 500 \$ parce que les données étaient surévaluées. York a reçu une nouvelle cotisation datée du 29 décembre 1992 pour un total d'environ 3,2 millions de dollars, soit l'impôt totalisant environ 2

interest of approximately \$1 million, and a penalty (the nature of the penalty is not clear—it may be a late filing penalty).

[24] A notice of objection was filed for York on March 5, 1993. As of the hearing of this matter in the Federal Court on March 29, 2005, the Minister had not dealt with that objection. Apparently it has not been dealt with to this day. The record discloses no reason for the delay in dealing with York's notice of objection. Nor does the record disclose any reason for the failure of York to pursue an appeal in the Tax Court of Canada, as it was entitled to do when the Minister failed to deal with its objection within 90 days (see paragraph 40 below). It will be recalled that since 1989, York had been under the control of Senergy.

(7) Events in 1989 and 1999

[25] Neither the appellants nor Mr. Kirker were aware of the reassessment of York when it was made in 1992, or for some years thereafter. Mr. Kirker says that he heard nothing more about York until late 1998 or early 1999, when the tax authorities requested information from some of the appellants. He assembled the documents required to respond to the requests. Mr. Kirker and the appellants say that they were aware of no other activity of the tax officials until receiving the section 160 assessments in February of 2001.

[26] The appellants made various requests for information under the *Access to Information Act*, R.S.C., 1985, c. A-1, and the *Privacy Act*, R.S.C., 1985, c. P-21. It is not clear from the record when those requests were submitted, but it appears that a response was received in December of 2001.

[27] I summarize as follows the appellants' interpretation of documents the appellants received as a result of their access and privacy requests. The tax authorities did nothing between 1992 and 1997 to deal with York's notice of objection or to investigate whether York had the resources to pay the assessed tax. In August of 1997, the tax authorities noticed that there had

millions, des intérêts d'environ 1 million et une pénalité (dont la nature n'est pas précisée—peut-être due au retard à produire la déclaration).

[24] Un avis d'opposition a été déposé au nom de York le 5 mars 1993. En date de l'audition de la présente affaire devant la Cour fédérale le 29 mars 2005, le ministre n'y avait pas encore répondu. Il semble qu'il n'y ait pas encore répondu à ce jour. Il n'y a rien au dossier qui explique le retard à répondre à l'avis d'opposition de York. Il n'y a rien non plus qui explique pourquoi York n'a pas interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt, comme il lui était loisible de le faire, lorsque le ministre a omis de répondre à son opposition dans les 90 jours (voir le paragraphe 40 plus loin). On se souviendra que, depuis 1989, York était contrôlé par Senergy.

7) Les événements survenus en 1989 et en 1999

[25] Ni les appelants ni M. Kirker n'ont été informés de la nouvelle cotisation de York lorsqu'elle a été établie en 1992, ni au cours des quelques années suivantes. M. Kirker déclare qu'il n'a plus entendu parler de York avant la fin de l'année 1998 ou au début de 1999, lorsque le fisc a demandé des éclaircissements au sujet de certains des appelants. Il a réuni les documents demandés afin de faire le suivi. M. Kirker et les appelants disent qu'ils n'ont eu connaissance d'aucune autre activité de la part des autorités fiscales avant de recevoir les cotisations fondées sur l'article 160 en février 2001.

[26] Les appelants ont présenté diverses demandes d'information en vertu de la *Loi sur l'accès à l'information*, L.R.C. (1985), ch. A-1, et de la *Loi sur la protection des renseignements personnels*, L.R.C. (1985), ch. P-21. Le dossier n'indique pas clairement quand ces demandes ont été faites, mais il semble qu'une réponse ait été reçue en décembre 2001.

[27] Je résume comme suit l'interprétation que font les appelants des documents qu'ils ont reçus en réponse à leurs demandes. Entre 1992 et 1997, les autorités fiscales n'ont rien fait en réponse à l'avis d'opposition de York ou pour vérifier si York avait les ressources pour payer l'impôt exigé. En août 1997, le fisc a constaté qu'aucune analyse du « risque de perte » n'avait

been no “danger of loss” analysis in relation to York. An examination in September of 1997, disclosed that the assets shown on York’s balance sheet consisted of the seismic data, with a book value of approximately \$6 million. By about mid-1998, the tax officials had concluded that the tax debt would not be collectible from York. That led to the requests for information referred to above, which were answered in early 1999. It was on the basis of that information that the tax officials decided to trace the payments made by York in 1989. The tax officials did not communicate with any of the appellants before issuing the section 160 assessments two years later, in February of 2001, and deliberately concealed relevant information from them.

[28] The allegation of deliberate concealment is based on a note in the tax file, dated February 15, 2001. It reads, “Appeals had agreed to hold confirmation Notice [apparently the confirmation of the December 29, 1992 assessment of York] until jeopardy issue had been resolved so as not to tip our hand to tax debtor.” The appellants believe that they are the “tax debtor” referred to in this note.

(8) The section 160 assessments

[29] By February of 2001, the total tax liability of York was approximately \$6.7 million, representing the \$3.2 million assessed on December 29, 1992, plus accrued interest. In February of 2001, the Minister assessed each of the appellants under section 160 of the *Income Tax Act* for some or all of that liability.

[30] There are 21 notices of assessment in all. Each assessment is based on the Minister’s understanding that the appellants received direct or indirect payments from York during or after York’s fiscal year ending September 28, 1989. For each appellant, the total amount assessed under section 160 represents the lesser of the total liability of York as of the date of the section 160 assessments, and the total payments received by the person assessed. The assessed amounts, and the transfers

été effectuée relativement à York. En septembre 1997, un examen a permis d’apprendre que les actifs apparaissant au bilan de York étaient constitués des données sismiques, d’une valeur comptable d’environ 6 millions de dollars. Vers le milieu de l’année 1998, les fonctionnaires du fisc ont conclu que l’impôt ne pourrait pas être recouvré de York. C’est ce qui a donné lieu aux demandes d’éclaircissements mentionnées plus haut, auxquelles il a été répondu au début de 1999. C’est à partir de ces éclaircissements que le fisc a décidé de retracer les paiements effectués par York en 1989. Les fonctionnaires du fisc n’ont communiqué avec aucun des appelants avant de produire les avis de cotisation fondés sur l’article 160 deux ans plus tard, soit en février 2001, et ils leur ont délibérément dissimulé des renseignements pertinents.

[28] L’allégation de dissimulation délibérée est fondée sur une note versée au dossier d’impôt, datée du 15 février 2001, qui se lit comme suit : [TRADUCTION] « La section d’appel a convenu de retenir l’avis de confirmation [confirmant apparemment la cotisation de York du 29 décembre 1992] tant que la question du risque n’aura pas été réglée, afin de ne pas révéler notre position au débiteur fiscal ». Les appelants croient qu’ils sont le « débiteur fiscal » auquel cette note fait référence.

8) Les cotisations fondées sur l’article 160

[29] Au mois de février 2001, la dette fiscale de York totalisait environ 6,7 millions de dollars, soit la cotisation de 3,2 millions établie le 29 décembre 1992, plus les intérêts courus. En février 2001, le ministre a imposé chacun des appelants, en vertu de l’article 160 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, pour un montant représentant une partie ou la totalité de cette dette.

[30] Il y a 21 avis de cotisation en tout. Chaque cotisation est fondée sur la prémisse du ministre que les appelants auraient reçu des paiements directs ou indirects de York pendant ou après son exercice clos le 28 septembre 1989. Pour chacun des appelants, le montant total de la cotisation fondée sur l’article 160 représente le moindre de la dette totale de York à la date des cotisations et du montant total reçu par la personne visée par la cotisation. Les montants réclamés, et les

of property upon which they are based, are summarized in the following table:

transferts de biens auxquels ils se rapportent, sont résumés dans le tableau suivant :

Appellant assessed	Amount assessed	Transfers of property	Appellant imposé	Montant réclamé	Transfert de biens
Addison & Leyen Ltd.	\$6,664,634	Dividends from York Loan from York (The amount assessed is York's total liability in February of 2001.)	Addison & Leyen Ltd.	6 664 634 \$	Dividendes reçus de York Prêt de York (Le montant réclamé représente la dette totale de York en février 2001.)
Concrest Corporation Ltd.	4,327,468	Management fees from York (through Vanir) Loan repayment from Addison Dividends from Addison	Concrest Corporation Ltd.	4 327 468 \$	Honoraires de gestion reçus de York (par l'intermédiaire de Vanir) Prêt remboursé par Addison Dividendes reçus de Addison
Rofamco Investments Ltd.	4,611,528	Management fees from York (through Vanir) Loan repayment from Addison Dividend from Addison	Rofamco Investments Ltd.	4 611 528 \$	Honoraires de gestion reçus de York (par l'intermédiaire de Vanir) Prêt remboursé par Addison Dividendes reçus de Addison
John Joseph Dietrich	714,263	Directors' fees from York Retiring allowance from York Dividend from Addison Directors' fees from Addison	John Joseph Dietrich	714 263 \$	Allocations de présence reçues de York Allocation de retraite reçue de York Dividendes reçus de Addison Allocations de présence reçues de Addison
Jeannette Marie Dietrich	228,849	Dividends from York Directors' fees from York Retiring allowance from York Dividend from Addison Directors' fees from Addison	Jeannette Marie Dietrich	228 849 \$	Dividendes reçus de York Allocations de présence reçues de York Allocation de retraite reçue de York Dividendes reçus de Addison Allocations de présence reçues de Addison
Wilfred Daniel Roach	741,626	Dividends from York Directors' fees from York Retiring allowance from York Directors' fees from Addison Loan repayment from Addison Dividend from Addison	Wilfred Danie Roach	741 626 \$	Dividendes reçus de York Allocations de présence reçues de York Allocation de retraite reçue de York Allocations de présence reçues de Addison Prêt remboursé par Addison Dividendes reçus de Addison
Helen Ann Roach	224,584	Directors' fees from York Retiring allowance from York Directors' fees from Addison Dividend from Addison	Helen Ann Roach	224 584 \$	Allocations de présence reçues de York Allocation de retraite reçue de York Allocations de présence reçues de Addison Dividendes reçus de Addison
TOTAL	<u>\$17,512,952</u>		TOTAL	<u>17 512 952 \$</u>	

[31] The total of all of the assessments is far in excess of York's total liability. That is because, if the

[31] Le total des montants réclamés est de loin supérieur au total de la dette fiscale de York. Cela tient

assessments are correct, each of the assessed parties is jointly and severally liable for York's entire tax debt, to the extent of the total payments they received.

[32] The appellants filed timely notices of objection to each of the section 160 assessments. The Minister has not dealt with them. The record discloses no reason for the delay in dealing with the appellants' notices of objection. Nor does the record disclose any reason for the failure of the appellants to pursue an appeal in the Tax Court of Canada, as it was entitled to do when the Minister failed to deal with their objections within 90 days.

[33] The record does not disclose whether York's advisers, in 1988 and 1989, had given any consideration to the potential application of section 160 of the *Income Tax Act* to any of the dividends or other payments made by York or Addison during those years. However, many of the payments made by York in 1989 would not normally have been expected to be vulnerable to a section 160 assessment (for example, the payment of directors fees, management fees and retiring allowances, and the making and repaying of loans: see paragraph 62 below). Indeed, some of the material in the record indicates that the tax officials have acknowledged that some of the reassessments may relate to payments that should not have been subject to section 160.

[34] As far as can be determined from the record, York's assets at the end of September of 1989 consisted of seismic data with a book value of approximately \$6 million, which the Minister had concluded was worth approximately \$1.7 million. The record does not indicate whether York ever raised additional capital, or whether it carried on a business after September of 1989.

[35] The appellants allege that by the time they were assessed under section 160, they had no chance of being indemnified by York for any amounts they might be obliged to pay in relation to those assessments. They also allege that if the Minister had acted sooner, their chances of recovery would or might have been better.

au fait que, si les cotisations sont justes, chacune des parties est solidairement responsable de la totalité de la dette fiscale de York, jusqu'à concurrence du montant total qu'elle a reçu.

[32] Les appelants ont produit des avis d'opposition en temps opportun à l'encontre de chacune des cotisations fondées sur l'article 160. Le ministre n'y a pas donné suite. Le dossier ne fournit aucune explication à cet égard, ni quant à savoir pourquoi les appelants n'ont pas interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt, comme c'était leur droit, lorsque le ministre a omis de répondre à leurs oppositions dans les 90 jours.

[33] Le dossier n'indique pas si les conseillers de York, en 1988 et 1989, avaient envisagé l'application possible de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* aux dividendes ou autres montants versés par York ou Addison durant ces années. Toutefois, on ne se serait pas attendu à ce que plusieurs des paiements effectués par York en 1989 puissent faire l'objet d'une cotisation fondée sur l'article 160 (par exemple, le versement d'allocations de présence, d'honoraires de gestion et d'allocations de retraite, et le fait de consentir ou de rembourser un prêt : voir le paragraphe 62 plus loin). De fait, certains documents au dossier indiquent que les fonctionnaires du fisc ont reconnu la possibilité que certaines des nouvelles cotisations visaient des paiements qui n'auraient pas dû être assujettis à l'article 160.

[34] Selon ce que révèle le dossier, les actifs de York à la fin de septembre 1989 consistaient en des données sismiques d'une valeur comptable d'environ 6 millions de dollars, que le ministre estimait valoir environ 1,7 million de dollars. Le dossier n'indique pas si York a fini par réunir d'autres capitaux ou si elle a exploité une entreprise après septembre 1989.

[35] Les appelants allèguent qu'au moment où ils ont reçu les avis de cotisation établis en vertu de l'article 160, ils n'avaient plus aucun moyen de se faire indemniser par York pour les montants qu'ils pourraient devoir payer en raison de ces cotisations. Ils allèguent aussi que si le ministre avait agi plus tôt, leurs chances

As indicated above, for the purpose of the issues raised in this appeal, it must be assumed that those allegations are true.

C. The statutory scheme

[36] In the discussion that follows, I use the phrase “primary tax liability” to refer to the tax payable by a person under the *Income Tax Act* in relation to that person’s own income. That is to be distinguished from what I will call the “vicarious tax liability” that arises from the application of section 160 of the *Income Tax Act* which, in certain circumstances, makes a person jointly and severally liable to pay the primary tax liability of another person.

(1) The statutory scheme for the assessment of a primary tax liability

[37] Sections 150-152 of the *Income Tax Act* describe the process by which the Minister, acting through the Canada Revenue Agency, determines a person’s primary tax liability. That determination is referred to as an “assessment” (or a “reassessment”—for the purposes of this appeal, the two words are synonymous). The legal effect of an assessment is stated in subsection 152(8) of the *Income Tax Act*, which reads as follows:

152. . . .

(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 in the assessment or in any proceeding under this Act relating thereto.

[38] In theory, it is always possible to determine a person’s primary tax liability with certainty. That is because a person’s primary tax liability for a particular year is determined by applying a fixed statutory formula to the amount of the person’s taxable income for that year, and the amount of a person’s taxable income is a function of the events that occurred before the end of that year.

de recouvrement auraient été ou auraient pu être meilleures. Comme il a été dit plus haut, aux fins des questions soulevées dans le présent appel, il faut tenir pour avérées ces allégations.

C. Les dispositions législatives pertinentes

[36] Dans l’analyse qui suit, j’emploie l’expression « obligation fiscale principale » pour désigner l’impôt qu’une personne doit payer en vertu de la *Loi de l’impôt sur le revenu* relativement à son propre revenu. Il y a lieu de faire la distinction avec ce que j’appellerai l’« obligation fiscale du fait d’autrui » découlant de l’application de l’article 160 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui, dans certaines circonstances, rend une personne solidairement responsable de l’obligation fiscale principale d’une autre personne.

1) Les dispositions législatives applicables à l’établissement de l’obligation fiscale principale

[37] Les articles 150 à 152 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* décrivent de quelle manière le ministre, agissant par l’intermédiaire de l’Agence du revenu du Canada, détermine l’obligation fiscale principale d’une personne. On appelle ce processus une « cotisation » (ou une « nouvelle cotisation »—aux fins du présent appel, les deux mots sont synonymes). L’effet juridique d’une cotisation est énoncé au paragraphe 152(8) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, formulé comme suit :

152. [. . .]

(8) Sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation 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 malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s’y rattachant en vertu de la présente loi.

[38] En principe, il est toujours possible de déterminer l’obligation fiscale principale d’une personne avec certitude. Cela tient au fait que l’on calcule l’obligation fiscale principale d’une personne pour une année donnée en appliquant une formule fixe définie par la loi à son revenu imposable pour cette année, et que le montant du revenu imposable d’une personne est fonction des événements survenus avant la fin de cette année.

[39] In practice, the facts that determine a person's primary tax liability may be difficult to determine because of the complexity of the computation, uncertainties and disputes about elements of the computation, and certain choices or elections that are open to a taxpayer at various stages in the computation. The task of the Minister, despite those complexities, is to assess the primary tax liability of each person in accordance with the *Income Tax Act*. The Minister has no discretion to decline to assess a person's primary tax liability, or to assess a person's primary tax liability otherwise than in accordance with the *Income Tax Act*: *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600 (C.A.).

(2) Challenging the correctness of an assessment

[40] The correctness of an assessment is challenged by filing a notice of objection with the Minister. That must be done within a stipulated time after the notice of assessment is sent (section 165 of the *Income Tax Act*, subject to extension as set out in sections 166.1 [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 139] and 166.2 [as enacted *idem*]). The Minister is required to deal with an objection with "all due dispatch" by either confirming the objection or reassessing (subsection 165(3) [as am. *idem*, Sch. VIII, s. 98] of the *Income Tax Act*). A notice of objection may result in a decision by the Minister to reduce the amount of tax assessed, in which case the Minister may reassess, or it may result in a decision that the objection is not well founded, in which case the Minister will confirm the assessment (subsection 165(3) of the *Income Tax Act*). If the Minister fails to confirm a disputed assessment or to reassess within 90 days of the filing of a notice of objection, the taxpayer may appeal the assessment to the Tax Court of Canada (paragraph 169(1)(b) [as am. *idem*, Sch. II, s. 140] of the *Income Tax Act*).

[41] The *Income Tax Act* stipulates no consequence for the failure of the Minister to deal with a notice of objection "with all due dispatch". However, the Federal Court may require the Minister to take undue delay into account if a request is made under subsection 220(3.1) [as enacted, *idem*, s. 181; Sch. VIII, s. 127] of the *Income Tax Act* for a waiver of interest: *Hillier v.*

[39] En pratique, les faits qui permettent d'établir l'obligation fiscale principale d'une personne peuvent être difficiles à déterminer en raison de la complexité des calculs, des incertitudes et des différends touchant les éléments à calculer, et de certains choix que le contribuable peut faire à différentes étapes du calcul. La tâche du ministre, malgré ces complexités, est d'établir l'obligation fiscale principale de chaque personne en conformité avec la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le ministre n'a pas le pouvoir discrétionnaire de ne pas établir l'obligation fiscale principale d'une personne, ou de le faire autrement qu'en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* : *Galway c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.).

2) Contester le bien-fondé d'une cotisation

[40] On peut contester le bien-fondé d'une cotisation en signifiant un avis d'opposition au ministre, ce qui doit être fait dans un certain délai après l'envoi de l'avis de cotisation (article 165 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sous réserve d'une prorogation accordée conformément aux articles 166.1 [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 139] et 166.2 [édicte, *idem*]). Le ministre doit traiter l'opposition « avec diligence », soit en la ratifiant, soit en établissant une nouvelle cotisation (paragraphe 165(3) [mod., *idem*, ann. VIII, art. 98] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). L'avis d'opposition peut donner lieu à une décision du ministre de réduire le montant d'impôt réclamé, auquel cas le ministre peut établir une nouvelle cotisation, ou à une décision portant que l'opposition n'est pas fondée, auquel cas le ministre confirmera la cotisation (paragraphe 165(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). Si le ministre ne confirme pas la cotisation contestée ou n'établit pas de nouvelle cotisation dans les 90 jours de la signification de l'avis d'opposition, le contribuable peut interjeter appel de la cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt (alinéa 169(1)(b) [mod., *idem*, ann. II, art. 140] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*).

[41] La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit aucune conséquence en cas d'omission du ministre de traiter un avis d'opposition « avec diligence ». Toutefois, la Cour fédérale peut obliger le ministre à tenir compte d'un délai indu si une demande est produite en vertu du paragraphe 220(3.1) [édicte, *idem*, art. 181; ann. VIII, art. 127] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin qu'il soit

Canada (Attorney General), [2001] 3 C.T.C. 157 (F.C.A.).

[42] A taxpayer who is not satisfied with the Minister's disposition of a notice of objection has the right to appeal the assessment to the Tax Court of Canada, subject to certain time limits (section 169 of the *Income Tax Act*; an extension of time may be permitted under section 167 [as am. *idem*, Sch. II, s. 139]). The Tax Court may dispose of an income tax appeal by dismissing the appeal or allowing it. If the appeal is allowed, the Tax Court may vacate or vary the assessment, or refer it back to the Minister for reconsideration and reassessment (section 171 of the *Income Tax Act*). The decision of the Tax Court of Canada may be appealed to the Federal Court of Canada pursuant to section 27 [as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 34] of the *Federal Courts Act*.

[43] In an income tax appeal, the Tax Court is required to determine whether, in relation to the issues stated in the notice of appeal and the Minister's reply, the assessment under appeal is correct in law and in fact. Because the primary tax liability of a person for a particular year is a function of the relevant events that occurred in that year, unreasonable delay or other improper conduct on the part of a tax official in the assessment or objection process cannot be relevant to the correct determination of that liability: see, for example, *Bolton v. Canada*, [1996] 3 C.T.C. 3 (F.C.A.); *Ginsberg v. Canada*, [1996] 3 F.C. 334 (C.A.) (application for leave to appeal dismissed, [1997] 1 S.C.R. viii). That principle finds expression in section 166 of the *Income Tax Act*, which limits the jurisdiction of the Tax Court. Section 166 reads as follows (my emphasis):

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.

[44] It follows that the Tax Court has no role in the oversight of the conduct of tax officials, except to the

renoncé aux intérêts : *Hillier c. Canada (Procureur général)*, 2001 CAF 197.

[42] Le contribuable qui est insatisfait de la réponse donnée par le ministre à un avis d'opposition peut interjeter appel de la cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt, à condition de respecter certains délais (article 169 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; une prorogation de délai peut être autorisée en vertu de l'article 167 [mod., *idem*, ann. II, art. 139]). La Cour peut statuer sur l'appel en le rejetant ou en l'admettant. Si l'appel est admis, la Cour peut annuler ou modifier la cotisation, ou la déférer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation (article 171 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). En vertu de l'article 27 [mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 34] de la *Loi sur les Cours fédérales*, il peut être interjeté appel de la décision de la Cour canadienne de l'impôt devant la Cour fédérale du Canada.

[43] Dans un appel relatif à l'impôt sur le revenu, la Cour de l'impôt doit décider si, relativement aux questions formulées dans l'avis d'appel et la réponse du ministre, la cotisation contestée est fondée en droit et en fait. Parce que l'obligation fiscale principale d'une personne pour une année donnée est fonction des événements pertinents survenus durant cette année, le délai indu ou la conduite inappropriée de la part d'un fonctionnaire du fisc dans le processus de cotisation ou d'opposition ne sont pas des facteurs pertinents pour le calcul du montant de cette obligation : voir, par exemple, *Bolton c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 820 (C.A.) (QL); *Ginsberg c. Canada*, [1996] 3 C.F. 334 (C.A.) (demande d'autorisation d'appel rejetée, [1997] 1 R.C.S. viii). Ce principe est consacré à l'article 166 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui restreint le pouvoir de la Cour de l'impôt. L'article 166 est ainsi libellé (non souligné dans l'original) :

166. Une cotisation ne peut 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.

[44] Il s'ensuit que le rôle de la Cour de l'impôt n'est pas de superviser la conduite des fonctionnaires du fisc,

extent that the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44] Charter] may limit the admissibility of evidence in proceedings in the Tax Court: see *Main Rehabilitation Co. Ltd. v. Canada*, 2004 FCA 403 (leave to appeal dismissed, [2005] 1 S.C.R. xii; *Canada v. O'Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 F.C. 180 (C.A.).

(3) Judicial review of tax collection action

[45] A person's primary tax liability is a debt upon which interest accrues as long as the debt remains unpaid (sections 161 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 96; 1997, c. 25, s. 50] and 222 of the *Income Tax Act*). A tax debt is subject to a number of collection tools available to the Minister (although in the absence of special circumstances, the Minister cannot use most of those collection tools while the correctness of the assessment is subject to an unresolved objection or Tax Court appeal; see section 225.1 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 184] of the *Income Tax Act*). Most of the tax collection tools available to the Minister are found in Part XV of the *Income Tax Act* (sections 220-244).

[46] It is well established that the Minister or a delegate of the Minister employing any of the tax collection provisions of the *Income Tax Act* is a "federal board, commission or other tribunal" (*office fédéral*) as defined in subsection 2(1) [as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 15] of the *Federal Courts Act*; see *Markevich v. Canada*, [1999] 3 F.C. 28 (T.D.) (reversed on another point by this Court, [2001] 3 F.C. 449 (C.A.), aff'd [2003] 1 S.C.R. 94.) It follows that a challenge to the legality or propriety of a collection action taken under Part XV may be the subject of an application for judicial review in the Federal Court, pursuant to sections 18 [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 4; 2002, c. 8, s. 26] and 18.1 [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 28] of the *Federal Courts Act*.

sauf dans la mesure où la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44] Charte] peut restreindre l'admissibilité de certains éléments de preuve devant la Cour de l'impôt : voir *Main Rehabilitation Co. Ltd. c. Canada*, 2004 CAF 403 (demande d'autorisation d'appel rejetée, [2005] 1 R.C.S. xii); *Canada c. O'Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 C.F. 180 (C.A.).

3) Le contrôle judiciaire des mesures de recouvrement de l'impôt

[45] L'obligation fiscale principale d'une personne constitue une dette portant intérêt tant qu'elle n'a pas été payée (articles 161 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 96; 1997, ch. 25, art. 50] et 222 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). Le ministre dispose de différents moyens pour recouvrer une dette fiscale (même si, en l'absence de circonstances spéciales, il lui est interdit d'en utiliser la plupart tant que le bien-fondé de la cotisation n'a pas été établi et qu'elle fait toujours l'objet d'une opposition ou d'un appel devant la Cour de l'impôt; voir l'article 225.1 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 184] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). On trouve la plupart des moyens de recouvrement de l'impôt à la disposition du ministre dans la partie XV de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (articles 220 à 244).

[46] Il est bien établi que le ministre ou un délégué du ministre invoquant une disposition de recouvrement de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est un « office fédéral » (*federal board, commission or other tribunal*) au sens du paragraphe 2(1) [mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 15] de la *Loi sur les Cours fédérales*; voir *Markevich c. Canada*, [1999] 3 C.F. 28 (1^{re} inst.) (infirmé sur un autre point par la Cour dans [2001] 3 C.F. 449 (C.A.), conf. par [2003] 1 R.C.S. 94). Il s'ensuit que la contestation de la légitimité ou du bien-fondé d'une mesure de recouvrement prise en vertu de la partie XV peut faire l'objet d'une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale, conformément aux articles 18 [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 4; 2002, ch. 8, art. 26] et 18.1 [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 28] de la *Loi sur les Cours fédérales*.

[47] Section 18.5 of the *Federal Courts Act* limits the Federal Court's judicial review jurisdiction. It reads as follows:

18.5 Despite sections 18 and 18.1, if an Act of Parliament expressly provides for an appeal to . . . the Tax Court of Canada . . . from a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal made by or in the course of proceedings before that board, commission or tribunal, that decision or order is not, to the extent that it may be so appealed, subject to review or to be restrained, prohibited, removed, set aside or otherwise dealt with, except in accordance with that Act.

[48] An application for judicial review of the decision of the Minister to assess or confirm a person's primary tax liability will not be considered by the Federal Court because the assessment of that liability may be appealed to the Tax Court of Canada, and because a person's primary tax liability cannot be affected by any discretionary act of the Minister: see, for example, *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331 (C.A.); *Webster v. Canada*, [2004] 1 C.T.C. 168 (F.C.A.); (leave to appeal dismissed, [2004] 1 S.C.R. xv) and *Walker v. Canada*, [2006] 1 C.T.C. 130 (F.C.A.).

(4) Judicial review of the decision to use section 160?

[49] This case raises for the first time the question of whether section 18.5 of the *Federal Courts Act* precludes the Federal Court from considering an application for judicial review based on an allegation of an improper exercise of the Minister's discretion to assess a person's vicarious tax liability under section 160 of the *Income Tax Act*. If there is no relevant distinction between the assessment of a person's primary tax liability and the assessment of a person's vicarious tax liability under section 160, then the Federal Court was correct to grant the Crown's motion to dismiss and this appeal must fail.

[50] Section 160 [s. 160(1) (as am. by S.C. 2000, c. 12, Sch. 2, s. 1)] reads in relevant part as follows:

[47] L'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* limite le pouvoir de la Cour fédérale en matière de contrôle judiciaire. Il prévoit :

18.5 Par dérogation aux articles 18 et 18.1, lorsqu'une loi fédérale prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel, devant [. . .] la Cour canadienne de l'impôt [. . .] d'une décision ou d'une ordonnance d'un office fédéral, rendue à tout stade des procédures, cette décision ou cette ordonnance ne peut, dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel, faire l'objet de contrôle, de restriction, de prohibition, d'évocation, d'annulation ni d'aucune autre intervention, sauf en conformité avec cette loi.

[48] La Cour fédérale ne se saisira pas d'une demande de contrôle judiciaire de la décision du ministre d'établir ou de confirmer l'obligation fiscale principale d'une personne parce qu'il peut être interjeté appel de cette décision devant la Cour canadienne de l'impôt, et parce que l'obligation fiscale principale d'une personne ne peut être touchée par une mesure discrétionnaire du ministre : voir, par exemple, *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331 (C.A.); *Webster c. Canada*, (2003 CAF 388 (demande d'autorisation d'appel rejetée, [2004] 1 R.C.S. xv) et *Walker c. Canada*, 2005 CAF 393.

4) Le contrôle judiciaire de la décision de recourir à l'article 160

[49] La présente affaire soulève pour la première fois la question de savoir si l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* interdit à la Cour fédérale de se saisir d'une demande de contrôle judiciaire fondée sur une allégation d'exercice inapproprié, de la part du ministre, de son pouvoir discrétionnaire d'établir l'obligation fiscale du fait d'autrui d'une personne en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. S'il n'y a aucune distinction pertinente entre l'établissement de l'obligation fiscale principale d'une personne et l'établissement de son obligation fiscale du fait d'autrui en vertu de l'article 160, alors la Cour fédérale a eu raison d'accueillir la requête en radiation de la Couronne, et le présent appel doit échouer.

[50] Les parties pertinentes de l'article 160 [art. 160(1) (mod. par L.C. 2000, ch. 12, ann. 2, art. 1)] sont libellées comme suit :

160. (1) Where a person has, on or after May 1, 1951, transferred property, either directly or indirectly, by means of a trust or by any other means whatever, to

(a) the person's spouse or common-law partner or a person who has since become the person's spouse or common-law partner,

(b) a person who was under 18 years of age, or

(c) a person with whom the person was not dealing at arm's length,

the following rules apply:

...

(e) the transferee and transferor are jointly and severally liable to pay under this Act an amount equal to the lesser of

(i) the amount, if any, by which the fair market value of the property at the time it was transferred exceeds the fair market value at that time of the consideration given for the property, and

(ii) the total of all amounts each of which is an amount that the transferor is liable to pay under this Act in or in respect of the taxation year in which the property was transferred or any preceding taxation year,

but nothing in this subsection shall be deemed to limit the liability of the transferor under any other provision of this Act.

[51] Other parts of section 160 ensure that a payment made to discharge a liability that is the subject of a section 160 assessment operates to reduce the section 160 liability. This avoids the possibility that a tax debt will be overpaid, with no one being entitled to claim a refund of the overpayment. For the purposes of this case, it is unnecessary to discuss the payment provisions.

(i) The elements of section 160

[52] As mentioned above, the liability of a person under section 160 of the *Income Tax Act* is a kind of vicarious liability. Broadly speaking, section 160 permits the tax debt of one person (the tax debtor) to be imposed on a second person if three conditions are met:

160. (1) Lorsqu'une personne a, depuis le 1^{er} mai 1951, transféré des biens, directement ou indirectement, au moyen d'une fiducie ou de toute autre façon à l'une des personnes suivantes :

a) son époux ou conjoint de fait ou une personne devenue depuis son époux ou conjoint de fait;

b) une personne qui était âgée de moins de 18 ans;

c) une personne avec laquelle elle avait un lien de dépendance,

les règles suivantes s'appliquent :

[...]

e) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont solidairement responsables du paiement en vertu de la présente loi d'un montant égal au moins élevé des montants suivants :

(i) l'excédent éventuel de la juste valeur marchande des biens au moment du transfert sur la juste valeur marchande à ce moment de la contrepartie donnée pour le bien,

(ii) le total des montants dont chacun représente un montant que l'auteur du transfert doit payer en vertu de la présente loi au cours de l'année d'imposition dans laquelle les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure ou pour une de ces années;

aucune disposition du présent paragraphe n'est toutefois réputée limiter la responsabilité de l'auteur du transfert en vertu de quelque autre disposition de la présente loi.

[51] D'autres parties de l'article 160 garantissent qu'un montant versé en quittance d'une obligation découlant d'une cotisation fondée sur l'article 160 a pour effet de réduire le montant de cette obligation. Cela évite la possibilité qu'une dette fiscale soit payée en trop sans que personne n'ait le droit de réclamer le remboursement du trop-payé. Pour les fins de la présente affaire, il n'est pas nécessaire de se pencher sur les dispositions relatives au paiement.

i) Les éléments constitutifs de l'article 160

[52] Comme je l'ai mentionné plus haut, l'obligation fiscale fondée sur l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est une sorte de responsabilité du fait d'autrui. De façon générale, l'article 160 permet que la dette fiscale d'une personne (le débiteur fiscal) soit attribuée

(1) the second person does not deal at arm's length with the tax debtor (or is under 18 years of age, or is the tax debtor's spouse); (2) the tax debtor has transferred property to the second person for less than fair market value consideration; and (3) the tax debtor has an unpaid primary tax liability for the year in which the transfer occurred, or a prior year. If these conditions are met, the tax debtor and the second person (the transferee of the property) are jointly and severally liable to pay the tax debt, to the extent of the fair market value of the transferred property (after deducting the value of any consideration given for the transferred property).

[53] Section 160 applies to "direct" transfers and "indirect" transfers. A direct transfer is a transaction by which one person transfers property to another. An indirect transfer would include a transaction by which one person transfers property to another through the hands of a third person. For example, if A gives B a gift of \$100 in cash, then A has made a direct transfer of \$100 to B. If A gives B \$100 in cash on the condition or with the expectation that B will give C \$100 in cash, and B gives C \$100 in cash, then A has made an indirect transfer of \$100 to C.

[54] Section 160 may be applied to a series of transfers, resulting in what is sometimes referred to as "cascading" section 160 assessments. For example, suppose that A, who owes tax of \$100, makes an unconditional gift of \$100 to B, who is his spouse. Then suppose that B makes an unconditional gift of \$100 to C, her sister. Section 160 would permit the Minister to assess B for the \$100 primary tax liability of A, so that A and B would be jointly and severally liable for the \$100 primary tax liability of A. Section 160 would also permit the Minister to assess C for the \$100 vicarious liability of B. The net effect would be that A, B and C would be jointly and severally liable for the same \$100 primary tax liability of A. There will have been no indirect transfers, but two direct transfers, one from A to B, and the other from B to C. However, the risk to C of being assessed under section 160 is the same as if there had been an indirect transfer of \$100 from A to C.

à une deuxième personne si trois conditions sont réunies : 1) la deuxième personne a un lien de dépendance avec le débiteur fiscal (ou a moins de 18 ans, ou est le conjoint du débiteur fiscal), 2) le débiteur fiscal a transféré un bien à la deuxième personne en contrepartie d'une valeur inférieure à la juste valeur marchande de ce bien, et 3) le débiteur fiscal a une obligation fiscale principale impayée pour l'année durant laquelle le transfert a eu lieu, ou pour une année antérieure. Si ces conditions sont réunies, le débiteur fiscal et la deuxième personne (bénéficiaire du transfert) sont solidairement tenus d'acquitter la dette fiscale, jusqu'à concurrence de la juste valeur marchande du bien transféré (déduction faite de la valeur de toute contrepartie donnée pour le bien transféré).

[53] L'article 160 s'applique aux transferts « directs » et « indirects ». Un transfert direct est une transaction par laquelle une personne transfère un bien à une autre. Un transfert indirect inclurait une transaction par laquelle une personne transfère un bien à une autre par l'intermédiaire d'un tiers. Par exemple, si A donne à B un cadeau de 100 \$ en espèces, alors A a fait un transfert direct de 100 \$ à B. Si A donne 100 \$ en espèces à B à la condition ou dans l'espoir que B donne 100 \$ en espèces à C, et si B donne effectivement 100 \$ en espèces à C, alors A a fait un transfert indirect de 100 \$ à C.

[54] L'article 160 peut s'appliquer à une série de transferts, ce qui donne lieu à ce qu'on appelle parfois des cotisations « en cascade » fondées sur l'article 160. Supposons par exemple que A, qui doit un montant d'impôt de 100 \$, fait un cadeau inconditionnel de 100 \$ à B, son conjoint. Supposons ensuite que B fait un cadeau inconditionnel de 100 \$ à C, sa sœur. L'article 160 permettrait au ministre d'établir une cotisation à l'égard de B en réclamant les 100 \$ de l'obligation fiscale principale de A, de sorte que A et B seraient solidairement responsables de cette obligation. L'article 160 permettrait aussi au ministre d'établir une cotisation à l'égard de C en réclamant les 100 \$ de l'obligation fiscale du fait d'autrui de B. L'effet net serait que A, B et C seraient solidairement responsables de la même obligation fiscale principale de A s'élevant à 100 \$. Dans ce cas, il n'y aurait pas eu de transfert indirect, mais bien deux transferts directs, l'un de A à B, l'autre

de B à C. Cependant, le risque qu'une cotisation soit établie à l'égard de C en vertu de l'article 160 est le même que s'il y avait eu un transfert indirect de 100 \$ entre A et C.

(ii) The history of section 160

[55] Section 160 [then section 49A] was first enacted in 1951 [S.C. 1951, c. 51, s. 17]. At that time, it applied only to transfers of property from a tax debtor to the tax debtor's spouse or to a person under 19 years of age. The typical transaction caught by that version of section 160 was a transfer by a tax debtor of title to the family home or other family assets.

[56] Section 160 was amended in 1981 by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, section 107, to broaden its scope. After 1981, section 160 could be applied to any transfer of property to any person with whom the tax debtor did not deal at arm's length (except to the extent the transferee paid fair market value consideration). One implication of the 1981 amendment to section 160 was that, for the first time, the tax debt of a corporation could be collected through the application of section 160. It would have been anticipated that in the typical case, the range of potential transferees of corporate property would be limited to the controlling shareholders of a closely held corporation, and their family members. In 1989, this amendment was still relatively new.

(iii) Section 160 and dividends

[57] One of the questions raised but not answered by the 1981 amendment to section 160 was whether the payment of a dividend could be a "transfer of property" within the meaning of section 160. It is possible to imagine a corporation, especially a closely held one, using the payment of a dividend to divest itself of assets in order to avoid paying a tax liability, but in most cases the payment of a dividend is an ordinary commercial transaction. A dividend is also taxable income to the recipient (except for certain corporate recipients). Some

ii) L'historique de l'article 160

[55] L'article 160 [à l'époque l'article 49A] a été édicté pour la première fois en 1951 [S.C. 1951, ch. 51, art. 17]. À cette époque, il ne s'appliquait qu'aux transferts de biens entre un débiteur fiscal et son conjoint ou une personne de moins de 19 ans. La transaction typique visée par cette version de l'article 160 était le transfert par le débiteur fiscal du titre de la maison familiale ou d'autres éléments du patrimoine familial.

[56] L'article 160 a été modifié en 1981 par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, article 107, afin d'en étendre la portée. Après 1981, l'article 160 pouvait s'appliquer à tout transfert d'un bien à une personne avec laquelle le débiteur fiscal avait un lien de dépendance (sauf si cette personne avait payé une contrepartie égale à la juste valeur marchande du bien en question). L'une des conséquences de cette modification de 1981 était que, pour la première fois, il était possible de recouvrer la dette fiscale d'une société grâce à l'article 160. On aurait normalement anticipé que les bénéficiaires éventuels d'un transfert des biens d'une société soient limités aux actionnaires contrôlants d'une société ayant peu d'actionnaires, et aux membres de leur famille. En 1989, cette modification était encore relativement nouvelle.

iii) L'article 160 et les dividendes

[57] L'une des questions soulevées par la modification apportée à l'article 160 en 1981, mais à laquelle aucune réponse n'a été apportée, consistait à savoir si le paiement d'un dividende constituait un « transfert de biens » au sens de l'article 160. Il est possible d'imaginer qu'une société, surtout si elle a peu d'actionnaires, ait recours au paiement de dividendes pour se départir de certains actifs afin d'éviter de payer de l'impôt, mais dans la plupart des cas, le paiement de dividendes est une transaction commerciale ordinaire.

have argued that it is incongruous to attach a 100% tax burden to a dividend, especially one that is already taxable as income, merely because the paying corporation is a tax debtor with which the dividend recipient does not deal at arm's length.

[58] It was not until 1991 that the Tax Court of Canada decided for the first time that a dividend may be subject to section 160: *Mullins v. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 2503 (T.C.C.), followed within a few months by *Fournier v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 2699 (T.C.C.); *Groupe d'investissement Savoie, Lavoie, Inc. v. Canada*, [1992] 1 C.T.C. 2355 (T.C.C.); *Algoa Trust v. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 2294 (T.C.C.). The Tax Court of Canada has also determined that section 160 does not apply to a dividend paid as compensation for services: *Davis v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2033 (T.C.C.); see also *McClurg v. Canada*, [1990] 3 S.C.R. 1020.

[59] In 1993, the question of applying section 160 to dividends was discussed as an "emerging issue" at the annual conference of the Canadian Tax Foundation (see the comments of Manon Thivierge, reported in "Emerging Income Tax Issues: Substance over Form Revisited, Section 160 of the Income Tax Act, and Series of Transactions" in *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference*, 1993 Conference Report (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994), at pages 4:1-4:15). That discussion was apparently prompted by the *Algoa Trust* case.

[60] On February 4, 1998, an appeal of the *Algoa Trust* decision was dismissed in an unreported oral judgment of this Court (A-201-93). To my knowledge, there is no subsequent decision of this Court that casts any doubt on the correctness of that decision. Thus, the 1993 decision of the Tax Court of Canada in *Algoa Trust* is the leading authority for the proposition that section 160 may apply to a dividend.

Les dividendes constituent aussi un revenu imposable pour le bénéficiaire (sauf pour certains bénéficiaires qui sont des sociétés). Certains ont fait valoir qu'il était incongru d'imposer les dividendes à 100 %, surtout s'ils constituent déjà un revenu imposable, pour la seule raison que la société qui les verse est une débitrice fiscale avec laquelle le bénéficiaire a un lien de dépendance.

[58] Ce n'est pas avant 1991 que la Cour canadienne de l'impôt a décidé pour la première fois que les dividendes pouvaient faire l'objet de l'article 160 : *Mullins c. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 2503 (C.C.I.); décision suivie quelques mois plus tard par *Fournier c. Canada* (1991), 91 D.T.C. 743 (C.C.I.); *Groupe d'investissement Savoie, Lavoie, Inc. c. Canada* (1992), 92 D.T.C. 1519 (C.C.I.); *Algoa Trust c. Canada*, [1993] A.C.I. n° 15 (C.C.I.) (QL). La Cour canadienne de l'impôt a aussi décidé que l'article 160 ne s'appliquait pas aux dividendes versés en contrepartie de services : *Davis c. Canada*, [1994] A.C.I. n° 242 (C.C.I.) (QL); voir aussi *McClurg c. Canada*, [1990] 3 R.C.S. 1020.

[59] En 1993, la question de l'application de l'article 160 aux dividendes a été qualifiée de « question émergente » lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales (voir les commentaires de Manon Thivierge, publiés dans « Emerging Income Tax Issues : Substance over Form Revisited, Section 160 of the Income Tax Act, and Series of Transactions » dans *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference*, 1993 Conference Report (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1994), aux pages 4:1 à 4:15). Cette analyse aurait été amorcée dans le sillage de l'affaire *Algoa Trust*.

[60] Le 4 février 1998, la Cour a rejeté un appel de la décision *Algoa Trust* dans un jugement oral et non publié (A-201-93). À ma connaissance, aucune autre décision subséquente de la Cour n'a jeté un doute sur le bien-fondé de cette décision. Ainsi, la décision rendue en 1993 par la Cour canadienne de l'impôt dans *Algoa Trust* fait autorité en ce qui a trait à la proposition selon laquelle l'article 160 peut s'appliquer aux dividendes.

(iv) The application of section 160 to other corporate payments

[61] There are many transactions, other than the payment of a dividend, by which a corporation may transfer property to a controlling shareholder or another person with which it does not deal at arm's length. However, section 160 would not apply to any such transfer unless the corporation failed to receive fair market value consideration for the transferred property.

[62] For example, a corporation may pay a shareholder for services rendered. Section 160 could not be applied to such a payment unless the value of services obtained by the corporation is less than the amount paid. A corporation may lend money to a shareholder. Section 160 could not be applied to such a loan unless the value of the covenant to repay is less than the amount of the loan. A corporation may repay a loan from a shareholder. It is difficult to imagine how section 160 could possibly apply to such a payment.

(v) Section 160 as a collection tool

[63] Section 160 of the *Income Tax Act* is not part of the scheme for determining the primary tax liability of anyone. Its function is to facilitate the collection of one person's primary tax liability from another person who is, in law, liable to pay it. However, the mechanism by which the Minister applies section 160 of the *Income Tax Act* is a notice of assessment sent to the recipient of the tax debtor's property. A section 160 assessment is, in law, an assessment like any other assessment in the sense that it crystallizes the liability of the person assessed.

[64] Those who are assessed under section 160 have the same right to object and appeal as those who are assessed for their own primary tax liability. An objection or appeal of a section 160 assessment may raise any issue relating to the correctness of the assessment (for example, whether property was transferred for less than fair market value consideration, and whether the tax

(iv) L'application de l'article 160 à d'autres paiements effectués par une société

[61] Outre le paiement des dividendes, de nombreuses transactions permettent à une société de transférer des biens à un actionnaire majoritaire ou à une autre personne avec laquelle elle a un lien de dépendance. Toutefois, l'article 160 ne s'appliquerait pas à un tel transfert à moins que la société n'ait pas obtenu une contrepartie correspondant à la juste valeur marchande des biens transférés.

[62] Par exemple, une société peut payer un actionnaire pour des services rendus. L'article 160 ne pourrait s'appliquer à un tel paiement sauf si la valeur des services obtenus par la société est inférieure au montant payé. Une société peut prêter de l'argent à un actionnaire. L'article 160 ne pourrait s'appliquer à un tel prêt sauf si la valeur du remboursement convenu est inférieure au montant du prêt. Une société peut rembourser un prêt à un actionnaire. Il est difficile d'imaginer comment l'article 160 pourrait s'appliquer à un tel paiement.

v) L'article 160 comme moyen de recouvrement

[63] L'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne fait pas partie du mécanisme servant à établir l'obligation fiscale principale de quiconque. Son rôle est de faciliter le recouvrement de l'obligation fiscale principale d'une personne auprès d'une autre qui, en droit, est responsable de la payer. Toutefois, le moyen par lequel le ministre applique l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est un avis de cotisation envoyé au bénéficiaire à qui le débiteur fiscal a transféré des biens. Une cotisation fondée sur l'article 160 est, en droit, une cotisation comme n'importe quelle autre en ce sens qu'elle cristallise l'obligation fiscale de la personne visée.

[64] Ceux qui font l'objet d'une cotisation fondée sur l'article 160 ont le même droit de s'opposer et d'interjeter appel que ceux qui reçoivent une cotisation pour leur propre obligation fiscale principale. Une opposition ou un appel relatif à une cotisation fondée sur l'article 160 peut soulever toute question relative au bien-fondé de la cotisation (par exemple, des biens

debtor and the transferee of its property deal with each other at arm's length), and may also raise any issue relating to the correctness of the underlying assessment (that is, the assessment of the primary tax liability of the tax debtor): *Gaucher v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 125 (F.C.A.). However, given the limitation imposed by section 166 (see paragraph 43 above), it is not open to the Tax Court to consider whether the Minister's decision to invoke section 160 is questionable on the basis of any of the traditional principles of administrative law.

D. Discussion

[65] I have mentioned that section 160 of the *Income Tax Act* is generally considered to be a harsh collection remedy. Some of the reasons for that may be summarized as follows:

(1) There is no statutory time limit for an assessment under section 160. There is no statutory time limit for an assessment under section 152 either (i.e., the initial assessment of a person's primary tax liability). However, most income tax disputes arise from a reassessment and in most cases there are statutory time limits for reassessments. The normal reassessment period is either three years or four years, depending upon the status of the taxpayer (subsection 152(3.1) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181; 1999, c. 22, s. 63.1] of the *Income Tax Act*), but it may be extended by a further three years in certain situations (paragraph 152(4)(b) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181] of the *Income Tax Act*). There is no time limit for a reassessment if the taxpayer waives the time limit (and does not revoke the waiver), or if the taxpayer in filing a return or supplying information has committed a fraud or has made a misrepresentation attributable to neglect, carelessness or wilful default (paragraph 152(4)(a) [as am. *idem*]).

(2) Even if the statutory conditions for the application of section 160 are met, the Minister has the discretion to

ont-ils été transférés pour une contrepartie d'une valeur inférieure à leur juste valeur marchande? Le débiteur fiscal et le bénéficiaire du transfert ont-ils un lien de dépendance?), ainsi que toute question relative au bien-fondé de la cotisation sous-jacente (c'est-à-dire la cotisation établissant l'obligation fiscale principale du débiteur fiscal) : *Gaucher c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 1869 (C.A.) (QL). Toutefois, en raison des restrictions imposées par l'article 166 (voir le paragraphe 43 plus haut), il n'est pas loisible à la Cour de l'impôt de remettre en question la décision du ministre d'invoquer l'article 160 sur le fondement d'un principe traditionnel du droit administratif.

D. Analyse

[65] J'ai dit que l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est généralement considéré comme un moyen de recouvrement draconien, et ce, notamment pour les motifs suivants :

1) La loi ne prescrit aucun délai de prescription pour établir une cotisation en vertu de l'article 160. Elle n'en prescrit pas non plus pour la cotisation fondée sur l'article 152 (c'est-à-dire la cotisation initiale établissant l'obligation fiscale principale d'une personne). Cependant, la plupart des différends en matière d'impôt sur le revenu découlent d'une nouvelle cotisation et, dans la majorité des cas, la loi impose des délais pour l'établissement des nouvelles cotisations. La période normale de nouvelle cotisation est de trois ou quatre ans, selon la situation du contribuable (paragraphe 152(3.1) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 181; 1999, ch. 22, art. 63.1] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*), mais elle peut être prolongée d'une période additionnelle de trois ans dans certains cas (alinéa 152(4)b) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 181] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*). Aucune limite de temps ne s'applique pour établir une nouvelle cotisation si le contribuable a renoncé au délai prescrit (et n'a pas annulé sa renonciation), ou si le contribuable qui a produit une déclaration de revenu ou fourni des renseignements a commis quelque fraude ou fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire (alinéa 152(4)a) [mod., *idem*]).

2) Même si les conditions légalement requises pour l'application de l'article 160 sont réunies, le ministre a

assess or decline to assess under section 160. By contrast, the Minister has no discretion to assess or decline to assess under section 152.

(3) The Minister has the discretion to assess under section 160 without first employing or exhausting other collection remedies against the tax debtor (compare subsection 227.1(2) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. V, s. 90] of the *Income Tax Act*).

(4) The Minister has the discretion to assess any number of persons under section 160 for the same tax debt (in each case, up to the value of the property they have received from the tax debtor, net of any consideration paid).

(5) If there are a number of persons potentially liable under section 160, the Minister may choose among them. For example, if a tax debtor has a \$1,000 tax debt and gives each of his three children a gift of \$500, each of the children may be held jointly and severally liable for \$500. Each of the children will, in formal terms, have a tax debt of \$500, for a total of \$1,500 that will remain outstanding until the \$1,000 tax debt is paid. Or, the Minister may choose to assess only two of the three children for \$500 each, leaving the third one free of any tax debt. In either case, any rights of contribution and indemnity between the children and the tax debtor would have to be resolved under the general law.

(6) The Minister may assess under section 160 without alleging or proving an intent to avoid the payment of tax, and there is no due diligence defence (compare subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act*, which permits a due diligence defence in the case of corporate directors held liable for the corporation's failure to remit source deductions withheld from wages paid to employees).

le pouvoir discrétionnaire d'établir ou de ne pas établir de cotisation en vertu de cet article. En revanche, le ministre n'a pas le pouvoir discrétionnaire d'établir ou non une cotisation en vertu de l'article 152.

3) Le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'établir ou non une cotisation en vertu de l'article 160 à l'égard d'un débiteur fiscal sans avoir d'abord employé ou épuisé d'autres moyens de recouvrement (à comparer avec le paragraphe 227.1(2) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. V, art. 90] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*).

4) Le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'établir une cotisation en vertu de l'article 160 à l'égard d'un nombre indéterminé de personnes pour la même dette fiscale (dans chaque cas, jusqu'à concurrence de la valeur du bien qu'elles ont reçu du débiteur fiscal, déduction faite de toute contrepartie payée).

5) S'il y a plusieurs personnes susceptibles de répondre de la dette fiscale établie sous le régime de l'article 160, le ministre peut choisir parmi elles. Par exemple, si une personne a une dette fiscale de 1000 \$ et fait un cadeau de 500 \$ à chacun de ses trois enfants, chacun des enfants peut être tenu solidairement responsable de payer 500 \$. Chacun des enfants aura donc formellement une dette fiscale de 500 \$, soit un total de 1500 \$ qui demeurera impayé jusqu'à ce que la dette fiscale de 1000 \$ soit remboursée. Le ministre peut cependant décider d'établir une cotisation de 500 \$ à l'égard de seulement deux des trois enfants, le troisième demeurant libre de toute dette fiscale. Dans l'un ou l'autre des cas, il faudrait régler toute question relative aux droits de contribution et d'indemnité entre les enfants et le débiteur fiscal sous le régime de droit commun.

6) Le ministre peut établir une cotisation en vertu de l'article 160 sans alléguer ou prouver une intention d'évasion fiscale, et la personne visée ne peut opposer une défense de diligence raisonnable (à comparer avec le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui permet d'invoquer une défense fondée sur la diligence raisonnable dans le cas des administrateurs d'une société tenus responsables de ne pas avoir remis les déductions à la source retenues sur le salaire versé aux employés).

(7) A person assessed under section 160 cannot avoid liability by proving that he does not, or cannot know or control the tax debtor's affairs.

(8) As the facts of this case demonstrate, it is possible for section 160 to apply even if the events that give rise to the primary tax liability occur after the transfer of the property that triggers the application of section 160. That is because a person's primary tax liability for a taxation year comes into existence at the end of the year, but section 160 may apply to a transfer of property that occurs at any time within that year.

(9) The *Income Tax Act* provides no procedure by which a recipient of property can seek a binding early determination of a potential section 160 liability (compare, for example, the "clearance certificate" procedure that may be used to protect those who distribute the assets of a trust or estate, or those who might otherwise be held liable for a failure to withhold tax from certain amounts paid to a non-resident: subsection 159(2) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 185] and section 116 of the *Income Tax Act*, respectively).

[66] As this list demonstrates, the distinguishing characteristic of section 160 of the *Income Tax Act* is that, given a situation in which section 160 could be applied, the Minister has the discretion to apply it or not to apply it.

[67] In practical terms, what does it mean that section 160 is a collection remedy that the Minister has the discretion to use, or not to use? It means, for example, that a person who has received a dividend from a family corporation is immediately at risk of being held vicariously liable for the primary tax liability of the corporation arising in or prior to the year of the dividend. Because there is no statutory time limit for the exercise of the Minister's discretion, no statutory mechanism by which a person at risk of a section 160

7) La personne visée par une cotisation fondée sur l'article 160 ne peut se soustraire à sa responsabilité en démontrant qu'elle ignore tout ou n'a pas le contrôle des affaires du débiteur fiscal, ou qu'elle ne peut les connaître ou les contrôler.

8) Comme les faits de la présente affaire le démontrent, l'article 160 peut s'appliquer même si les événements à l'origine de l'obligation fiscale principale se produisent après le transfert de biens qui déclenche l'application de l'article 160. C'est que l'obligation fiscale principale d'une personne pour une année d'imposition naît à la fin de l'année, alors que l'article 160 peut s'appliquer à un transfert de biens qui survient n'importe quand durant cette année.

9) La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contient aucune disposition permettant au bénéficiaire d'un transfert de biens d'obtenir, à l'avance, une décision exécutoire rapide quant à un assujettissement éventuel à l'article 160 (à comparer, par exemple, avec le « certificat avant répartition » qui peut servir à protéger ceux qui sont chargés de répartir les biens d'une fiducie ou d'une succession, ou ceux qui autrement pourraient être tenus responsables de ne pas avoir retenu l'impôt sur certaines sommes versées à une personne non-résidente : paragraphe 159(2) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 185] et article 116 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, respectivement).

[66] Comme cette liste le démontre, la principale caractéristique de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est que, dans toute situation où l'article 160 peut s'appliquer, le ministre a le pouvoir discrétionnaire de l'appliquer ou non.

[67] Que veut-on dire, concrètement, lorsqu'on affirme que l'article 160 est un moyen de recouvrement que le ministre peut, à sa discrétion, choisir d'utiliser ou de ne pas utiliser? Cela signifie, par exemple, qu'une personne qui reçoit un dividende d'une société familiale risque automatiquement d'être tenue responsable de payer l'obligation fiscale principale de la société qui est antérieure ou contemporaine à l'année du versement du dividende. Parce que la loi ne prévoit aucune limite de temps à l'exercice du pouvoir discrétionnaire du

assessment can determine his or her own liability, no statutory mechanism by which a person can compel the Minister to decide whether to assess under section 160 or to make a binding determination that no section 160 assessment will be made, the risk of being assessed under section 160 exists in perpetuity.

[68] Contrast that with the relative certainty of the statutory scheme for the assessment of each taxpayer's primary tax liability. Taxpayers have a legal obligation to file a return each year, and to estimate their own primary tax liability for that year, the presumption being that they have the knowledge or means of knowledge of their own tax affairs. The Minister has no discretion in the matter of assessing taxpayers for their primary tax liability. The Minister must assess that liability in accordance with the provisions of the *Income Tax Act*. Taxpayers might complain of delay or bad management on the part of tax officials in relation to such assessments, or even bad conduct, but no such act on the part of a tax official can reduce the amount of a person's primary tax liability. And the taxpayer's right of recourse to the Tax Court ensures that there is always some means of establishing the taxpayer's correct liability in the case of a dispute.

[69] I will admit to considerable discomfort with the notion of a statutory obligation that may exist in perpetuity, subject only to the discretion of the Minister. This situation has an echo in a recent decision of the House of Lords, *Burton (Her Majesty's Collector of Taxes) v. Mellham Limited*, [2006] UKHL 6, in which Lord Walker of Gestingthorpe makes this observation [at paragraph 19]:

. . . a perpetual liability to pay interest, subject only to a discretionary (and possibly dubious) official power of

ministre, qu'elle ne prévoit aucun mécanisme par lequel une personne risquant de faire l'objet d'une cotisation fondée sur l'article 160 pourrait calculer elle-même le montant de son obligation fiscale, et parce qu'il n'existe aucun mécanisme par lequel une personne pourrait obliger le ministre soit à établir une cotisation en vertu de l'article 160, soit à rendre une décision exécutoire portant qu'il n'y en aura pas, le risque pour une personne de se voir assujettie à l'article 160 est perpétuel.

[68] À cela s'oppose la relative certitude des dispositions législatives touchant l'établissement de l'obligation fiscale principale de chaque contribuable. Les contribuables sont légalement tenus de produire une déclaration de revenus chaque année et d'estimer l'obligation fiscale principale qu'ils doivent pour cette année, la présomption étant qu'ils ont connaissance ou le moyen de prendre connaissance de leurs propres affaires fiscales. Le ministre n'a aucun pouvoir discrétionnaire dans l'établissement des cotisations et le calcul de l'obligation fiscale principale des contribuables. Le ministre doit établir cette obligation fiscale conformément aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les contribuables peuvent se plaindre du retard ou de la mauvaise gestion des fonctionnaires du fisc dans le traitement de ces cotisations, ou même de leur conduite répréhensible, mais aucun de ces actes de la part d'un fonctionnaire du fisc ne peut réduire le montant de l'obligation fiscale principale d'une personne. Enfin, le droit du contribuable de s'adresser à la Cour de l'impôt signifie qu'il y a toujours un moyen d'établir avec exactitude le montant de son obligation fiscale en cas de différend.

[69] J'admettrai que la notion d'une obligation légale qui peut exister à perpétuité, sous réserve uniquement du pouvoir discrétionnaire du ministre, me rend très inconfortable. Cette situation rappelle une décision récente rendue par la Chambre des lords, *Burton (Her Majesty's Collector of Taxes) v. Mellham Limited*, [2006] UKHL 6, dans laquelle lord Walker de Gestingthorpe fait la remarque suivante [au paragraphe 19] :

[TRADUCTION] [. . .] une obligation perpétuelle de payer des intérêts, sous réserve uniquement d'un pouvoir officiel

remission would be so disproportionate a penalty as to raise real doubt whether Parliament can have intended the system to work like that.

The issue in that case was one of statutory construction. The particular question was the meaning of the word “payment” as used in an income tax statute to refer to an event that would end the period for which interest accrues on a tax debt. The taxpayer had a tax liability payable on a certain date, and was entitled to a tax refund as of a later date. The interpretation proposed by the taxpayer would have relieved it of an obligation to pay interest after its entitlement to the refund, on the basis that the refund would or should have been set off against the tax liability. The tax authorities argued that “payment” could not include “set-off”. However, the interpretation proposed by the tax authorities would have led to the conclusion that the tax debt would bear interest in perpetuity. The House of Lords rejected that interpretation.

[70] It is open to Parliament to enact a law that places a person at risk forever of being assessed under section 160 of the *Income Tax Act* in relation to a specific transaction, subject to the unfettered discretion of the Minister to assess or not to assess. It is open to Parliament to provide no statutory mechanism by which that person may take the initiative to obtain a binding determination that there is or is not a section 160 liability.

[71] However, in my view, it requires clear and explicit statutory language to deprive such a person of recourse to the minimal protection afforded by the right to seek judicial review of the exercise of the Minister’s discretion. Is section 18.5 of the of the *Federal Courts Act* sufficiently explicit? It has been held to be sufficiently explicit in the case of assessments under section 152 of the *Income Tax Act*, even those provisions that permit an assessment or a reassessment to be made at any time (as in the case of fraud by the taxpayer). However, in my view, section 18.5 is not sufficiently explicit with respect to assessments under

discrétionnaire (et possiblement douteux) de recouvrement, serait une peine si disproportionnée qu’elle soulèverait un doute réel à savoir si le législateur a vraiment voulu que le système fonctionne ainsi.

Il s’agissait dans cette affaire d’une question d’interprétation d’une loi, plus précisément du sens du mot « paiement » utilisé dans une loi en matière d’impôt sur le revenu pour désigner un événement qui mettrait fin à la période durant laquelle des intérêts continuent de courir sur une dette fiscale. Le contribuable devait payer des impôts à une certaine date, et avait droit à un remboursement d’impôt à une date ultérieure. L’interprétation proposée par le contribuable aurait eu pour effet d’annuler son obligation de payer des intérêts à compter de la date d’admissibilité au remboursement, puisque le remboursement aurait opéré ou aurait dû compenser la dette fiscale. Les autorités fiscales ont plaidé qu’un « paiement » ne pouvait inclure une « compensation ». Toutefois, l’interprétation préconisée par le fisc aurait signifié que la dette fiscale porterait intérêt à perpétuité. La Chambre des lords a rejeté cette interprétation.

[70] Il est loisible au législateur d’édicter une loi qui fait courir à une personne le risque perpétuel d’être assujettie à l’article 160 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* en rapport avec une transaction donnée, et ce, à l’entière discrétion du ministre qui peut décider d’établir ou de ne pas établir une cotisation. Il est loisible au législateur de ne fournir aucun mécanisme légal permettant à cette personne de prendre des mesures pour obtenir une décision exécutoire sur l’assujettissement à l’article 160.

[71] À mon avis, toutefois, le législateur doit employer un libellé clair et explicite pour priver une telle personne de la possibilité de se prévaloir de la protection minimale que lui confère le droit de demander le contrôle judiciaire de l’exercice par le ministre de son pouvoir discrétionnaire. L’article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* est-il suffisamment explicite? On a répondu par l’affirmative à cette question dans le cas des cotisations fondées sur l’article 152 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, et même en ce qui concerne les dispositions permettant l’établissement d’une cotisation ou d’une nouvelle cotisation en tout

section 160 of the *Income Tax Act*, given the scope of the Minister's discretion with respect to the use of section 160, the fact that section 160 is primarily a collection tool rather than an assessment tool (although it uses an assessment mechanism), and the limits on the jurisdiction of the Tax Court to supervise the acts of tax officials in the context of an appeal of a section 160 assessment. I would not interpret section 18.5 of the *Federal Courts Act* to preclude the Federal Court from considering an application for judicial review of the Minister's discretion to assess under section 160.

E. Does the Federal Court have the jurisdiction to quash a tax assessment?

[72] The appellants have sought, as a remedy, an order quashing the assessments or setting them aside. The Crown says that remedy can be granted only by the Tax Court. I do not agree.

[73] The Tax Court may vacate an assessment in an income tax appeal, if the assessment is found not to be correct in law or in fact, and the Tax Court has exclusive jurisdiction to hear income tax appeals. However, if my interpretation of section 18.5 of the *Federal Courts Act* is correct and the Federal Court has the jurisdiction to consider the application for judicial review in this case, there is no law or legal principle that would preclude the Federal Court from granting an analogous remedy, if it is found that the Minister's discretion has been improperly exercised.

[74] It goes without saying that such an extreme remedy would not be granted lightly, and only in the most egregious of circumstances. Even if some impropriety is found with respect to the exercise of the Minister's discretion, it would be open to the Federal Court to grant a lesser remedy, or no remedy. It would be incumbent on the Federal Court, in considering an application for such a remedy, to give due weight to the

temps (comme dans le cas d'un contribuable qui a commis une fraude). Toutefois, l'article 18.5 ne m'apparaît pas suffisamment explicite en ce qui a trait aux cotisations fondées sur l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, compte tenu de l'étendue du pouvoir discrétionnaire qu'a le ministre de recourir à l'article 160, du fait que l'article 160 est essentiellement un outil de recouvrement et non de cotisation (même s'il établit un mécanisme de cotisation), et compte tenu du pouvoir limité qu'a la Cour de l'impôt de superviser les actes des fonctionnaires du fisc dans le cadre d'un appel d'une cotisation fondée sur l'article 160. J'interprète l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* comme n'empêchant pas la Cour fédérale de se saisir d'une demande de contrôle judiciaire à l'encontre de l'exercice, par le ministre, de son pouvoir discrétionnaire d'établir une cotisation en vertu de l'article 160.

E. La Cour fédérale a-t-elle le pouvoir d'annuler une cotisation fiscale?

[72] Les appelants ont demandé, à titre de réparation, une ordonnance annulant les cotisations. La Couronne prétend que cette mesure corrective ne peut être accordée que par la Cour de l'impôt. Je ne suis pas de cet avis.

[73] La Cour de l'impôt peut annuler une cotisation dans le cadre d'un appel en matière d'impôt sur le revenu si elle est jugée incorrecte en droit ou en fait, elle qui a le pouvoir exclusif d'entendre les appels en cette matière. Toutefois, si mon interprétation de l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* est correcte et si la Cour fédérale peut connaître de la demande de contrôle judiciaire dans la présente affaire, aucune loi ou principe de droit n'empêcherait la Cour d'accorder une réparation analogue s'il est statué que le ministre a abusé de son pouvoir discrétionnaire.

[74] Il va sans dire qu'une réparation aussi extrême ne serait pas accordée à la légère, et ne le serait que dans les cas d'abus les plus flagrants. Même si elle relevait une quelconque irrégularité dans l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministre, la Cour fédérale pourrait accorder une réparation moindre, ou aucune. Il reviendrait à la Cour fédérale, en étudiant la demande visant à obtenir une telle réparation, d'accorder

will of Parliament to impose vicarious liability in the circumstances specified in section 160, and the will of Parliament to give the Minister a discretionary power unlimited by any statutory time constraints. It seems to me that delay by itself normally would not be a sufficient basis for any remedy, but if the delay is unjustified, and is demonstrated to have caused loss that could not have been foreseen or mitigated by due diligence on the part of the person assessed, some remedy might be warranted.

F. Adequate alternative remedy

[75] The Crown has argued that even if the Federal Court has the jurisdiction to consider the appellants' application for judicial review, it should decline to do so because the appellants have adequate alternative remedies, namely, the right of appeal to the Tax Court of Canada, the right to ask the Minister for a discretionary waiver of interest, and the right to sue for damages. Given the particular allegations made in this case, I am unable to accept the Crown's argument.

[76] In my view, the right to appeal a section 160 assessment to the Tax Court of Canada is not an adequate remedy for the improprieties alleged by the appellants in the exercise of the Minister's discretion to assess under section 160. As such allegations, even if proved, cannot affect the correctness of the section 160 assessments, the Tax Court of Canada has no jurisdiction to consider those allegations or to grant a remedy for them.

[77] Similarly, the right to seek discretionary relief from the Minister in the form of a waiver of interest is not an adequate alternative remedy in this case. The appellants allege that undue delay has resulted in unfair prejudice to them in relation to the principal amount of their vicarious tax liability, as well as the accrued interest.

l'importance voulue à la volonté du législateur d'imposer une responsabilité du fait d'autrui dans les circonstances décrites à l'article 160, ainsi qu'à la volonté du législateur d'accorder au ministre un pouvoir discrétionnaire sans limite de temps fixée par la loi. À mon avis, le délai en lui-même ne serait pas une justification suffisante, mais si le délai est injustifié, et qu'il est démontré qu'il a causé une perte qui n'aurait pu être évitée ou atténuée grâce à la diligence raisonnable de la personne visée par la cotisation, une quelconque réparation pourrait alors être justifiée.

F. Autres recours appropriés

[75] La Couronne a plaidé que même si la Cour fédérale avait compétence pour se saisir de la demande de contrôle judiciaire des appelants, elle devrait refuser de le faire parce que ceux-ci ont d'autres recours possibles, notamment le droit d'interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt, le droit de demander au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire de renoncer aux intérêts, et le droit d'engager une poursuite en dommages-intérêts. Compte tenu des allégations particulières qui ont été formulées dans la présente affaire, je ne peux souscrire à l'argument de la Couronne.

[76] À mon avis, le droit d'interjeter appel d'une cotisation fondée sur l'article 160 devant la Cour canadienne de l'impôt n'est pas le recours approprié pour corriger les irrégularités que les appelants disent avoir été commises par le ministre dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire d'établir des cotisations en vertu de l'article 160. Comme ces allégations, même si elles sont prouvées, ne peuvent toucher le bien-fondé des cotisations fondées sur l'article 160, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas compétence pour connaître de ces allégations ni pour y remédier.

[77] De même, le droit de demander un redressement discrétionnaire au ministre sous forme de renonciation aux intérêts n'est pas un recours approprié en l'espèce. Les appelants allèguent qu'un retard indu leur a causé un préjudice injuste se rapportant au montant principal de leur obligation fiscale du fait d'autrui, de même qu'aux intérêts courus.

[78] There is authority for the proposition that a taxpayer may pursue a claim for damages in the Federal Court or the superior court of a province based on an allegations of impropriety by the Minister in relation to the administration of the tax law (see *Obonsawin v. Canada*, [2004] G.S.T.C. 16 (T.C.C.), appeal discontinued, [2006] G.S.T.C. 3 (F.C.A.)). However, this Court has said that a challenge to an administrative decision ought to be made in the first instance by way of judicial review, rather than by way of an action for damages: *Canada v. Grenier*, [2006] 2 F.C.R. 287 (F.C.A.). Given the state of the jurisprudence, it is not possible to conclude that if the appellants are barred from seeking judicial review in this case, an action for damages would be an adequate alternative remedy (assuming they are able to prove their allegations).

[79] I emphasize that I have not concluded that the appellants have established that the section 160 assessments should be quashed. I cannot reach any conclusion on the merits of their application for judicial relief, or on the appropriateness of any particular remedy, because the facts are not yet fully known. The only effect of my conclusion is that the appellants' application for judicial review should be returned to the Federal Court for a hearing.

G. The timing of the application for judicial review

[80] The appellants' application for judicial review was filed in the Federal Court on January 20, 2005, almost four years after the section 160 assessments were made. Subsection 18.1(2) of the *Federal Courts Act* provides that an application for judicial review in respect of a decision must be made within 30 days after the communication of the decision to the applicant, unless the time is extended by the Federal Court. Although the record does not indicate that the Federal Court has extended the time, the Crown did not argue in this Court or in the Federal Court that the application was out of time. For the purposes of this appeal, I have assumed that the timing of the application is not an issue.

[78] Selon une certaine jurisprudence, un contribuable peut intenter une poursuite en dommages-intérêts devant la Cour fédérale ou la cour supérieure d'une province en alléguant des irrégularités commises par le ministre dans l'administration de la législation fiscale (voir *Obonsawin c. Canada*, 2004 CCI 3, appel abandonné, 2005 CAF 5). Cependant, la Cour a déjà dit qu'une décision administrative devait d'abord être contestée par voie de contrôle judiciaire plutôt que de poursuite en dommages-intérêts : *Canada c. Grenier*, [2006] 2 R.C.F. 287 (C.A.F.). Compte tenu de la jurisprudence, il est impossible de conclure que si les appelants étaient empêchés de demander un contrôle judiciaire dans la présente affaire, une action en dommages-intérêts constituerait un autre recours approprié (à supposer qu'ils soient en mesure de prouver leurs allégations).

[79] J'insiste sur le fait que je ne suis pas arrivée à la conclusion que les appelants ont établi que les cotisations fondées sur l'article 160 contestées devaient être annulées. Je ne peux pas conclure au fond sur leur demande de contrôle judiciaire, ni sur le bien-fondé d'un recours en particulier, parce que tous les faits ne sont pas encore connus. Ma conclusion a pour seul effet de renvoyer la demande de contrôle judiciaire des appelants à la Cour fédérale pour audition.

G. Délai de présentation de la demande de contrôle judiciaire

[80] La demande de contrôle judiciaire des appelants a été déposée devant la Cour fédérale le 20 janvier 2005, près de quatre ans après l'établissement des cotisations en vertu de l'article 160. Le paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales* prévoit que les demandes de contrôle judiciaire d'une décision sont à présenter dans les 30 jours qui suivent la communication de cette décision à l'appelant, ou dans le délai supplémentaire qu'un juge de la Cour fédérale peut accorder. Bien que le dossier n'indique pas que la Cour fédérale a accordé un délai supplémentaire, la Couronne n'a pas plaidé, ni devant la Cour, ni devant la Cour fédérale, que la demande était hors délai. Aux fins du présent appel, j'ai présumé que la question du délai de présentation de la demande n'était pas en cause.

H. Conclusion

[81] I would allow this appeal, set aside the order of the Federal Court dated March 29, 2005, and dismiss the Crown's motion to strike the application. As the appellants have not asked for costs, none should be awarded.

MALONE J.A.: I agree.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[82] ROTHSTEIN J.A. (dissenting): I have read the reasons of my learned colleague Sharlow J.A. but I find myself unable to agree with her that the appeal should be allowed.

[83] I do agree with the facts set out in her reasons. I also agree that tax experts have criticized section 160 as being a harsh collection remedy for the reasons she summarized. Finally, I agree that if the Federal Court did have jurisdiction to entertain judicial review in this case, there are no adequate alternative remedies.

[84] However, I am unable to agree with her fundamental premise that delay by the Minister in issuing a notice of assessment under section 160 may be the subject of judicial review in the Federal Court.

[85] The majority finds that the words "to the extent that it may be so appealed" in section 18.5 of the *Federal Courts Act* open the door to judicial review by the Federal Court of the Minister's decision to issue a section 160 assessment. In my opinion, even if that is correct generally, delay by the Minister in issuing an assessment under section 160 is not reviewable by the Federal Court on judicial review.

H. Conclusion

[81] J'accueillerais le présent appel, j'annulerais l'ordonnance de la Cour fédérale datée du 29 mars 2005, et je rejetterais la requête de la Couronne en radiation de la demande. Les appelants n'ayant fait aucune demande à cet effet, il n'y aura pas d'adjudication de dépens.

LE JUGE MALONE, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.

* * *

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

[82] LE JUGE ROTHSTEIN, J.C.A. (dissident) : J'ai lu les motifs de ma collègue, la juge Sharlow, mais je me vois incapable de convenir avec elle qu'il y a lieu d'accueillir l'appel.

[83] Je suis par contre d'accord avec les faits exposés dans ses motifs. Je conviens aussi que des fiscalistes ont critiqué l'article 160 comme étant un moyen de recouvrement draconien pour les raisons qu'elle a résumées. Enfin, je suis également d'avis que si la Cour fédérale avait compétence pour entendre la demande de contrôle judiciaire dans la présente affaire, il n'y aurait pas d'autre recours approprié.

[84] Cependant, je ne puis être d'accord avec sa prémisse fondamentale selon laquelle le retard du ministre à produire un avis de cotisation en vertu de l'article 160 peut faire l'objet d'un contrôle judiciaire de la part de la Cour fédérale.

[85] Les juges majoritaires concluent que les mots « dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel », à l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales*, donnent à la Cour fédérale la possibilité de contrôler la décision du ministre de produire une cotisation fondée sur l'article 160. À mon avis, même si cela est vrai de façon générale, le retard de la part du ministre à établir une cotisation fondée sur l'article 160 n'est pas susceptible d'examen par la Cour fédérale par voie de contrôle judiciaire.

[86] Subsection 160(2) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 186] provides that “The Minister may at any time assess a taxpayer in respect of any amount payable because of this section [emphasis added]”. The words “at any time” mean that there is no applicable limitation period. In *Markevich v. Canada*, [2003] 1 S.C.R. 94, Major J. found that where Parliament has used the term “at any time”, no limitation period is intended. At paragraph 16, Major J. referred expressly to subsection 160(2):

Numerous provisions in the *ITA* expressly stipulate that the Minister may make an assessment “at any time”: see ss. 152(4), 152(4.2), 159(3), 160(2), 160.1(3), 160.2(3), 160.3(2), 160.4(3) and 227(10.1). Parliament has demonstrated a clear willingness to address the issue of limitation periods in the *ITA* where it sees fit to do so. As Rothstein J.A. noted at para. 22, “Parliament has put its mind to the limitation question in the *Income Tax Act* and when it intends there to be no limitation period, it has so stated.”

[87] Had the words “at any time” not been used in subsection 160(2), it might be open to argue that delay by the Minister in issuing a notice of assessment under section 160 should be subject to judicial review by the Federal Court on fairness or other grounds. However, in my respectful view, the words “at any time” mean what they say: that the Minister may assess at any time and therefore, when the assessment is issued cannot be judicially reviewed.

[88] Parliament has said that the Minister may assess at any time. There is no other applicable condition. The effect of the decision of the majority is to read into subsection 160(2) a condition that the Minister may assess at any time unless for example, his delay is too lengthy or the taxpayer exercised due diligence or there is prejudice to the taxpayer. The *Income Tax Act* contains limitation periods and due diligence and other defences when Parliament considers that to be appropriate. It did not do so in subsection 160(2). The Court must take the statute as it finds it. It is not permissible to read into a statutory provision a condition that places a limitation on what Parliament has expressly

[86] Selon le paragraphe 160(2) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 186], « [l]e ministre peut, en tout temps, établir une cotisation à l’égard d’un contribuable pour toute somme payable en vertu du présent article » [non souligné dans l’original]. Les mots « en tout temps » signifient qu’il n’y a pas de délai de prescription qui s’applique. Dans l’arrêt *Markevich c. Canada*, [2003] 1 R.C.S. 94, le juge Major a conclu que là où le législateur a employé les mots « en tout temps », il n’a voulu aucun délai de prescription. Au paragraphe 16 du jugement, le juge Major fait expressément référence au paragraphe 160(2) de la Loi :

De nombreuses dispositions de la *LIR* prévoient expressément que le ministre peut établir une cotisation en tout temps : voir les par. 152(4), 152(4.2), 159(3), 160(2), 160.1(3), 160.2(3), 160.3(2), 160.4(3) et 227(10.1). Le législateur démontre une intention claire de traiter de la question des délais de prescription dans la *LIR* lorsqu’il le juge nécessaire. Comme le souligne le juge Rothstein au par. 22, « [l]e législateur a réfléchi à la question de la prescription relativement à la *Loi de l’impôt sur le revenu* et quand il souhaite qu’aucun délai de prescription ne s’applique, il le dit clairement. »

[87] Si les mots « en tout temps » n’avaient pas été employés au paragraphe 160(2), on pourrait plaider que le retard du ministre à produire un avis de cotisation en vertu de l’article 160 devrait faire l’objet d’un contrôle judiciaire par la Cour fédérale pour des motifs d’équité ou autres. Je dois dire en toute déférence que les mots « en tout temps » signifient ce qu’ils disent : que le ministre peut établir une cotisation en tout temps et que, par conséquent, le moment où la cotisation est établie ne peut pas faire l’objet d’un contrôle judiciaire.

[88] Le législateur a dit que le ministre pouvait établir une cotisation en tout temps. Il n’y a pas d’autre condition qui s’applique. L’effet de la décision rendue par les juges majoritaires est d’incorporer dans le paragraphe 160(2) une condition, à savoir que le ministre peut établir une cotisation en tout temps sauf si, par exemple, son retard est trop important, le contribuable a fait preuve de diligence raisonnable, ou encore le retard lui a causé un préjudice. La *Loi de l’impôt sur le revenu* contient, lorsque le législateur estime qu’ils sont appropriés, des délais de prescription et des moyens de défense fondés sur la diligence raisonnable ou autres. Il ne l’a pas fait au paragraphe

provided in the words it has used.

[89] I acknowledge that there are authorities to the effect that unreasonable delay may amount to unfairness and will enable the Court to intervene to provide a remedy (see *Reg. v. Inland Revenue Comrs., Ex parte Preston*, [1985] A.C. 835, at page 851, *per* Scarmon L.J. and *Blencoe v. British Columbia (Human Rights Commission)*, [2000] 2 S.C.R. 307, at paragraph 151, *per* LeBel J. cited by the appellants). However, these were cases in which application of common-law principles was open to the Court because there was no statutory provision to the contrary. In subsection 160(2), there is a statutory provision to the contrary. I do not think those cases support the conclusion reached by the majority in this case.

[90] Like the majority, I too am discomfited that a statutory obligation may, in theory, exist in perpetuity, even if that is not a practical likelihood. Where the words of a statute may be construed either to result in a perpetual obligation or not, the interpretation that rejects the perpetual obligation would normally reflect the most likely intent of Parliament (see *Burton (Her Majesty's Collector of Taxes) v. Mellham Limited*, [2006] UKHL 6, *per* Lord Walker of Gestingthorpe). However, where such alternative construction cannot be placed on the words used by Parliament, the Court is bound by the text of the words Parliament used. That is the case with the words "at any time".

[91] Subsection 160(1) applies in specific circumstances:

1. transfers of property to a spouse or common-law partner;
2. transfers of property to a person under 18 years of age; and
3. transfers of property to a person with whom the transferor was not dealing at arm's length.

160(2). La Cour doit prendre le texte législatif en l'état. Il ne lui est pas permis d'incorporer dans une disposition législative une condition imposant une restriction à ce que le législateur a expressément édicté dans les mots qu'il a employés.

[89] Je reconnais qu'il existe une certaine jurisprudence selon laquelle un délai déraisonnable peut donner lieu à un résultat inéquitable et donnera à la Cour la possibilité d'intervenir pour octroyer une réparation (voir *Reg. v. Inland Revenue Comrs., Ex parte Preston*, [1985] A.C. 835, à la page 851, le lord juge Scarmon et *Blencoe c. Colombie-Britannique (Human Rights Commission)*, [2000] 2 R.C.S. 307, au paragraphe 151, le juge LeBel, cités par les appelants). Toutefois, il s'agissait d'affaires où la Cour pouvait appliquer des règles de common law parce qu'il n'y avait pas de disposition législative allant dans le sens contraire. Une telle disposition législative existe au paragraphe 160(2). Je ne crois pas que ces décisions appuient la décision rendue par les juges majoritaires dans la présente affaire.

[90] Comme eux, je trouve gênant qu'une obligation imposée par la loi puisse, en théorie, exister à perpétuité, même si cela semble peu vraisemblable en pratique. Dans une situation où le libellé d'un texte législatif se prête à une interprétation ayant ou non pour résultat une obligation perpétuelle, l'interprétation rejetant l'obligation perpétuelle refléterait normalement l'intention la plus probable du législateur (voir *Burton (Her Majesty's Collector of Taxes) v. Mellham Limited*, [2006] UKHL 6, lord Walker de Gestingthorpe). Toutefois, lorsque les mots employés par le législateur ne se prêtent pas à une telle autre interprétation, la Cour est liée par le libellé employé par le législateur. C'est le cas pour les mots « en tout temps ».

[91] Le paragraphe 160(1) s'applique dans des circonstances précises :

1. les transferts de biens à un époux ou à un conjoint de fait;
2. les transferts de biens à une personne de moins de 18 ans;
3. les transferts de biens à une personne avec laquelle l'auteur du transfert a un lien de dépendance.

The provision only affects a transfer of property for less than fair market value consideration.

[92] While in the sense identified by the majority, subsection 160(1) may be considered a harsh collection remedy, it is also narrowly targeted. It only affects transfers of property to persons in specified relationships or capacities and only when the transfer is for less than fair market value. Having regard to the application of subsection 160(1) in specific and limited circumstances, Parliament's intent is not obscure. Parliament intended that the Minister be able to recover amounts transferred in these limited circumstances for the purpose of satisfying the tax liability of the primary taxpayer transferor. The circumstances of such transactions makes it clear that Parliament intended that there be no applicable limitation period and no other condition on when the Minister might assess.

[93] Reading in limitations as to when the Minister may assess under subsection 160(2) will open the door to the argument that similar limitations should be read in to other provisions of the Act in which the term "at any time" is found. For example, subsection 152(4) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181] provides that the Minister may at any time make an assessment if a taxpayer has made a misrepresentation or has committed a fraud. Subsection 152(4) provides in part:

152. . . .

(4) The Minister may at any time make an assessment, reassessment or additional assessment of tax for a taxation year, interest or penalties, . . . if

(a) the taxpayer . . .

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any

La disposition ne vise que les transferts de biens en contrepartie d'une valeur inférieure à leur juste valeur marchande.

[92] Même si dans le sens retenu par les juges majoritaires, le paragraphe 160(1) peut être considéré comme un moyen de recouvrement draconien, il vise aussi une cible précise. Il ne vise que les transferts de biens à des personnes se trouvant dans des relations ou des situations particulières, et seulement lorsque le transfert est en contrepartie d'une valeur inférieure à la juste valeur marchande des biens transférés. Comme le paragraphe 160(1) s'applique dans des circonstances précises et limitées, l'intention du législateur n'est pas obscure. Le législateur voulait que le ministre puisse recouvrer les montants transférés dans ces circonstances limitées afin de régler l'obligation fiscale du premier contribuable, auteur du transfert. Compte tenu des circonstances entourant de telles transactions, il est clair que le législateur souhaitait qu'il n'y ait pas de délai de prescription ni aucune autre condition applicable au moment de l'établissement de la cotisation par le ministre.

[93] Si on considère qu'il y a un délai de prescription qui s'applique au moment où le ministre peut établir une cotisation fondée sur le paragraphe 160(2), on ouvre la porte à l'argument voulant que de pareils délais de prescription s'appliquent à d'autres dispositions de la Loi qui contiennent les mots « en tout temps ». Par exemple, la version anglaise du paragraphe 152(4) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 181] dispose que le ministre peut « *at any time* » (en tout temps) établir une cotisation si le contribuable a fait une présentation erronée des faits ou a commis une fraude. Le paragraphe 152(4) est formulé en partie comme suit :

152. [. . .]

(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités [. . .] dans les cas suivants :

a) le contribuable [. . .]

(i) soit a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou

information under this Act.

[94] The opening words of subsection 152(4) are the same as the opening words of subsection 160(2). Despite the distinction set out by Sharlow J.A. between assessments under sections 152 and 160, if limitations apply in the case of subsection 160(2), I think it would be hard to argue that limitations should not apply to subsection 152(4). If they do, a taxpayer who has engaged in a wilful misrepresentation or fraud could argue a delay defence in the same manner as the appellants do in this case. I do not think it was Parliament's intention to permit taxpayers who have engaged in such action to raise delay in the Minister's assessing procedures as a defence to an assessment under subsection 152(4).

[95] In their factum, but not in oral argument, the appellants referred to section 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* and section 1 of the *Canadian Bill of Rights*, R.S.C., 1985, Appendix III [Bill of Rights]. They did not suggest that section 160 is unconstitutional and should be struck down or read down. They simply said that the existence of the Charter and, it appears, the Bill of Rights requires that an unlimited statutory power or authority must be read with an implied qualification of fairness as to its use.

[96] The appellants did not provide a substantive analysis of why otherwise plain language of a statutory provision should be subject to implied qualifications. I infer that what they intend is that a broad discretionary power cannot be exercised in a manner that contravenes the Charter or the Bill of Rights (see *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038, at page 1079, *per* Lamer J. (as he then was) dissenting in part).

[97] The difficulty with this argument is that subsection 160(2) expressly confers on the Minister the power to assess at any time. Whatever Charter or Bill of

en fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi.

[94] En anglais, les premiers mots du paragraphe 152(4) sont identiques aux premiers mots du paragraphe 160(2). Malgré la distinction établie par la juge Sharlow entre les cotisations fondées sur l'article 152 et les cotisations établies en vertu du paragraphe 160(2), je crois que si un délai de prescription s'applique dans le cas du paragraphe 160(2), il sera difficile de plaider qu'il ne s'applique pas au paragraphe 152(4). Or s'il s'appliquait, le contribuable qui a volontairement fait une présentation erronée des faits ou commis une fraude pourrait opposer le retard comme moyen de défense, de la même manière que l'ont fait les appelants dans la présente affaire. Je ne crois pas que le législateur ait eu l'intention de permettre aux contribuables qui ont agi de la sorte de soulever le retard du ministre à établir une cotisation comme moyen de contester une cotisation fondée sur le paragraphe 152(4).

[95] Dans leur mémoire, mais pas dans leur plaidoirie orale, les appelants ont fait référence à l'article 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés* et à l'article premier de la *Déclaration canadienne des droits*, L.R.C. (1985), appendice III [Déclaration des droits]. Ils n'ont pas laissé entendre que l'article 160 était inconstitutionnel et devrait être abrogé ou interprété de manière plus étroite. Ils ont simplement dit que l'existence de la Charte et, semble-t-il, de la Déclaration des droits exige qu'un pouvoir illimité conféré par la loi soit interprété en y incorporant une réserve implicite d'équité quant à son usage.

[96] Les appelants n'ont pas fourni d'analyse élaborée expliquant pourquoi le libellé clair d'une disposition législative devrait être assujéti à des réserves implicites. Je déduis que ce qu'ils veulent dire, c'est qu'un large pouvoir discrétionnaire ne doit pas être exercé d'une manière qui contrevient à la Charte ou à la Déclaration des droits (voir *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038, à la page 1079, le juge Lamer (tel était son titre) en partie dissident).

[97] Le problème que pose cet argument tient au fait que le paragraphe 160(2) confère expressément au ministre le pouvoir d'établir une cotisation en tout

Rights limitations there might be on the Minister's discretion to assess under subsection 160(2), the limitations cannot affect when the Minister chooses to make the assessments because the statutory provision, which they do not challenge, expressly confers a power on the Minister to assess at any time.

[98] Therefore, the Charter and the Bill of Rights do not support the appellants' position.

[99] For these reasons, where the issue is delay in the making of an assessment under section 160, I think the reasoning in *Webster v. Canada*, [2004] 1 C.T.C. 168 (F.C.A.) as to the effect of section 18.5 of the *Federal Court Act* [now *Federal Courts Act*] is indistinguishable from this case. At paragraph 19 of *Webster*, Sharlow J.A. stated:

Pursuant to subsection 169(1) of the *Income Tax Act*, the decision of an appeals officer under subsection 165(3) of the *Income Tax Act* to confirm an assessment may be appealed to the Tax Court of Canada. It follows, according to subsection 18.5(1) of the *Federal Court Act*, that the decision to confirm cannot be the subject of an application for judicial review in the Federal Court.

[100] Section 18.5 precludes judicial review in the Federal Court where there is an appeal to another court. The appellants' remedy in this case is an appeal to the Tax Court of Canada. There they may challenge the assessment against the primary taxpayer York, as well as the assessments against themselves. The sole question is whether the assessed amounts are correct in law.

[101] I have not reached my conclusion unmindful of the hardship the section 160 assessments appear to impose on the appellants. It appears that they quite properly stripped out of York in 1989 the cash generated from the sale of York's assets. The difficulty arises because of the sale of their shares in York to 388777

temps. Quelles que soient les restrictions que la Charte ou la Déclaration des droits peuvent imposer au pouvoir discrétionnaire du ministre d'établir une cotisation fondée sur le paragraphe 160(2), ces restrictions ne peuvent pas toucher le moment auquel le ministre choisit de le faire, parce que la disposition législative—que les appelants ne contestent pas—confère expressément un pouvoir au ministre d'établir une cotisation en tout temps.

[98] Par conséquent, la Charte et la Déclaration des droits n'appuient guère la thèse des appelants.

[99] Pour ces motifs, lorsque la question en litige a trait au retard dans l'établissement d'une cotisation fondée sur l'article 160, je crois que le raisonnement exposé dans *Webster c. Canada*, 2003 CAF 388, quant à l'effet de l'article 18.5 de la *Loi sur la Cour fédérale* [maintenant *Loi sur les Cours fédérales*] ne peut se distinguer de la présente affaire. Au paragraphe 19 de cet arrêt, la juge d'appel Sharlow a déclaré :

Selon le paragraphe 169(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la décision d'un préposé aux appels, prise en application du paragraphe 165(3) de cette même Loi, de confirmer une cotisation peut être l'objet d'un appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Par conséquent, selon l'article 18.5 de la *Loi sur la Cour fédérale*, la décision en question ne peut être l'objet d'une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale.

[100] Selon l'article 18.5, il ne peut y avoir de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale lorsqu'il est possible d'interjeter appel devant une autre cour. Le recours dont disposent les appelants dans la présente affaire consiste à interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Ils pourront y contester le bien-fondé de la cotisation établie à l'égard du premier contribuable, York, ainsi que de celles établies à leur égard. La seule question est de savoir si les montants établis sont fondés en droit.

[101] Je ne suis pas arrivé à ma conclusion sans me soucier des difficultés que les cotisations fondées sur l'article 160 semblent avoir imposées aux appelants. Il semble qu'ils aient à bon droit retiré de York, en 1989, le produit de la vente des actifs de York. Le problème a trait à la vente de leurs actions de York

Alberta Limited. They received \$1,115,000 for the shares.

[102] Now the section 160 assessments purport to impose on them York's income tax liability of \$1,978,665.97, York's penalty of \$229,527.82 and accrued interest on York's tax and penalty indebtedness of \$4,456,440.80 to February 12, 2001. Since that date, additional interest will have accrued. On the basis of the facts set out in the notice of application for judicial review and in the supporting affidavits, the harsh result of the section 160 assessments in this case suggests that section 160 is arguably overbroad. The overbreadth of section 160 is a matter for Parliament or perhaps, to the extent it is open to him, the discretion of the Minister in respect of interest and penalties. It is not a matter for the courts and specifically, not a matter for the Federal Court on judicial review.

[103] I would have dismissed the appeal with costs.

à 388777 Alberta Limited, pour lesquelles ils ont reçu 1 115 000 \$.

[102] Aujourd'hui, les cotisations fondées sur l'article 160 visent à leur faire assumer l'obligation fiscale de York s'élevant à 1 978 665,97 \$, la pénalité imposée à York qui s'élève à 229 527,82 \$ ainsi que les intérêts courus sur la dette fiscale et la pénalité de York, qui s'établissaient à 4 456 440,80 \$ en date du 12 février 2001. Depuis cette date, d'autres intérêts se seront ajoutés. Au vu des faits établis dans l'avis de demande de contrôle judiciaire et les affidavits souscrits à l'appui, le résultat draconien des cotisations fondées sur l'article 160 dans la présente affaire permet de penser que l'article 160 a une portée excessive. La portée excessive de l'article 160 est une question qui relève du législateur, ou peut-être, dans la mesure où il existe, du pouvoir discrétionnaire du ministre en ce qui a trait aux intérêts et à la pénalité. Ce n'est pas une question qui relève des tribunaux, et plus particulièrement, d'un contrôle judiciaire de la part de la Cour fédérale.

[103] J'aurais rejeté l'appel, avec dépens.