

A-138-74

A-138-74

Oneil Lambert (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Pratte J. and Hyde D.J.—Montreal, June 16, 1976; Ottawa, September 7, 1976.

Income tax—Reassessment—Registration of certificate covering tax, penalties and interest—Minister collecting against taxpayer's assets—Whether s. 223 of the Income Tax Act violates audi alteram partem rule, and is ultra vires—Whether s. 223 contrary to s. 2(e) of the Canadian Bill of Rights, and is null and void—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148; S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 158(2), 165, 223—Canadian Bill of Rights, S.C. 1960, c. 44, s. 2(e).

The Minister reassessed appellant's income, and, though appellant filed a contesting notice, the Minister registered a judgment in the Federal Court for tax, penalties and interest due. Appellant brought an action in the Trial Division seeking a declaration that section 223 of the *Income Tax Act* is *ultra vires* as it offends the *audi alteram partem* rule, or that section 223, in permitting the issuing and registration of a certificate is null and void because it is contrary to section 2(e) of the *Canadian Bill of Rights*. The Trial Division dismissed the action holding that the *audi alteram partem* rule applies only to questions of final determination but not in matters such as tax matters where, if assets are seized and it is later established that there is no tax liability, the taxpayer would be entitled to restitution. Public policy is to prevent dissipation or removal of assets and the powers of the Minister to collect taxes speedily and effectively do not infringe on the *audi alteram partem* rule or the *Canadian Bill of Rights*.

Held, the appeal is dismissed. The appellant's position was that the original assessments having been nullified by the new assessments, it follows that the section 223 certificate became null and the Court orders and processes based thereon also became null and that the appellant having 30 days to pay the amounts fixed by the new assessments, no amounts were payable at the time the application was made. The Trial Judge rejected these contentions on the ground that the new assessments were not reassessments but further assessments. Although the Court is inclined to the view that they were reassessments, the question does not have to be decided because they do not, in themselves, affect the 223 certificate or operate to confer a right to have the certificate nullified. There is a difference between the liability under the Act to pay the tax and an "assessment" (including a reassessment or a further assessment) which is a determination or calculation of the tax liability. The reassessment of tax does not nullify the liability to

Oneil Lambert (Appellant)

c.

a La Reine (Intimée)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge Pratte et le juge suppléant Hyde—Montréal, le 16 juin 1976; Ottawa, le 7 septembre 1976.

Impôt sur le revenu—Nouvelle cotisation—Enregistrement d'un certificat couvrant l'impôt sur le revenu, les pénalités et les intérêts dus—Recouvrement au moyen de saisies-arrêts et d'enregistrements de privilèges contre les biens du contribuable—L'article 223 de la Loi de l'impôt sur le revenu enfreint-il la règle audi alteram partem et est-il ultra vires?—L'article 223 est-il nul et sans effet et contraire à l'article 2e) de la Déclaration canadienne des droits?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148; S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 158(2), 165 et 223—Déclaration canadienne des droits, S.C. 1960, c. 44, art. 2e).

Le Ministre a établi une nouvelle cotisation relativement au revenu du demandeur et, bien que ce dernier ait déposé un avis d'opposition auxdites cotisations, le Ministre a enregistré un jugement à la Cour fédérale couvrant l'impôt sur le revenu, les pénalités et les intérêts dus. L'appellant a intenté une action devant la Division de première instance en vue d'obtenir un jugement déclaratoire portant que l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est *ultra vires* parce qu'il enfreint la règle *audi alteram partem*, ou que l'article 223, en permettant la délivrance et l'enregistrement d'un certificat, est nul et sans effet parce que contraire à l'article 2e) de la *Déclaration canadienne des droits*. La Division de première instance a rejeté l'action en statuant que la règle *audi alteram partem* ne s'applique qu'aux décisions finales mais non aux questions de nature fiscale, par exemple, où le contribuable a droit à la restitution de ses biens saisis s'il est par la suite établi qu'il n'y a aucun assujettissement à l'impôt. L'intérêt public est d'empêcher la dilapidation ou la soustraction de biens et les pouvoirs du Ministre afin d'assurer une perception efficace et rapide des impôts ne constituent pas une violation de la règle *audi alteram partem* ni de la *Déclaration canadienne des droits*.

Arrêt: l'appel est rejeté. L'appellant prétend que la cotisation initiale ayant été annulée par les nouvelles cotisations, il s'ensuit que le certificat émis en vertu de l'article 223 est devenu nul de même que les ordonnances et autres procédures d'exécution faites sous son autorité, et que l'appellant ayant 30 jours pour payer le montant fixé par les nouvelles cotisations, aucun montant n'était payable à la date de la requête. Le juge de première instance a rejeté ces prétentions pour le motif que ces cotisations n'étaient pas en réalité de nouvelles cotisations mais plutôt des cotisations supplémentaires. Bien que la Cour soit portée à croire qu'il s'agissait de nouvelles cotisations, il n'est pas nécessaire de trancher cette question parce que, elles n'ont pas eu pour effet d'affecter la validité du certificat émis en vertu de l'article 223 ou de conférer à l'appellant le droit de demander l'annulation de ce certificat. Il y a une différence entre l'obligation de payer l'impôt en vertu de la Loi et la «cotisation» (ou nouvelle cotisation ou cotisation supplémen-

pay the tax covered by the previous tax so long as that tax is included in the amount reassessed. There can be no basis for the appellant's contention unless the "amount payable" on which the certificate was based had ceased to be "payable" but there was no material here to show that it had ceased to be payable.

APPEAL.

COUNSEL:

G. R. Tremblay and C. P. Desaulniers for appellant.

J. Ouellet, J. Potvin and J. Delage for respondent.

SOLICITORS:

Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb, Montreal, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment of the Court rendered in English

This is an appeal from a judgment of the Trial Division¹ disposing of three interlocutory motions. At the conclusion of the appellant's argument, we dismissed the appeal with costs, without calling on counsel for the respondent. When we did so, we indicated that we would subsequently give written reasons for dismissing the appeal in so far as it related to the third motion. These are the reasons so promised.

The facts, in so far as relevant, as set out in the application to the Trial Division, may, as we understand the application, be summarized as follows:

a. New assessment notices for the 1968 to 1971 taxation years were issued in respect of the appellant on October 30, 1973, adding \$450,000 to his income;

b. a certificate having the same effect as a Federal Court judgment was issued requiring the appellant to pay \$209,020.36 of which \$205,985.51 remained unpaid;

c. based on that certificate, the Trial Division ordered the appellant to appear April 1, 1974, for examination in aid of execution;

taire), qui est la détermination ou le calcul du montant de l'obligation fiscale. Une nouvelle cotisation ne fait pas disparaître l'obligation de payer le montant d'impôt fixé par une cotisation antérieure dès lors que ce montant est inclus dans celui que fixe la nouvelle cotisation. La prétention de l'appelant n'est pas fondée à moins que le «montant payable» mentionné au certificat n'ait cessé d'être exigible mais rien dans le dossier n'indique que ce montant avait cessé d'être exigible.

APPEL.

AVOCATS:

G. R. Tremblay et C. P. Desaulniers pour l'appelant.

J. Ouellet, J. Potvin et J. Delage pour l'intimée.

PROCUREURS:

Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb, Montréal, pour l'appelant.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

Voici les motifs du jugement de la Cour rendus en français

Cet appel était dirigé contre un jugement de la Division de première instance¹ rejetant trois requêtes faites par l'appelant. Nous l'avons rejeté à l'audience, aussitôt après avoir entendu la plaidoirie des avocats de l'appelant. Nous avons alors dit que nous donnerions par écrit les motifs de notre décision dans la mesure où elle se rapporte à la troisième des requêtes rejetées par le premier juge.

Tel que nous les comprenons, les faits récités dans la requête présentée à la Division de première instance peuvent, dans la mesure où ils sont pertinents, se résumer comme suit:

a. Le 30 octobre 1973, on adressait à l'appelant des avis de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1968 à 1971; ces cotisations ajoutaient \$450,000 au revenu de l'appelant;

b. on a ensuite déposé un certificat ayant le même effet qu'un jugement de la Cour fédérale exigeant que l'appelant paie la somme de \$209,020.36 dont \$205,985.51 demeurent impayés;

c. suite au dépôt de ce certificat, la Division de première instance a ordonné à l'appelant de comparaître le 1^{er} avril 1974 pour être interrogé sur les biens qu'il possède;

¹ [1975] F.C. 548.

¹ [1975] C.F. 548.

d. under the authority of the certificate

- (i) shares belonging to the appellant were seized,
- (ii) a charge was imposed on land belonging to the appellant,
- (iii) goods and documents of the appellant were seized;²

e. on or about May 10, 1974, the appellant received new assessment notices dated May 7, 1974, for the same taxation years.

The application contained, in conclusion, two paragraphs concerning the legal consequences contended for, which paragraphs read as follows:

[TRANSLATION] 10. Since the first assessments were cancelled by reassessments, the certificate under which all the execution proceedings, including the attachments and establishment of liens . . . were carried out, is null and void;

11. Since applicant has thirty days in which to pay the taxes set in the reassessment, it follows that no amount is yet payable by him, because these reassessments were dated May 7, 1974.

The application, which was dated May 22, 1974, asked that the Court, *inter alia*,

[TRANSLATION] (a) DECLARE VOID the certificate obtained against applicant, if such a certificate exists, by virtue of the assessments dated October 30, 1973;

(b) DECLARE THAT the order made pursuant to the said certificate by Walsh J., ordering applicant to appear to be questioned about his assets, is now without purpose and inoperative;

(c) SET ASIDE all the attachments . . . and establishments of liens made or carried out under the said certificate, and remove the attachment.

To understand the contention of the appellant, and to explain why it is not, in our view, sound, some reference must be made to the provisions of

² Third party attachment notices are also alleged by the applications to have been served under the authority of the certificate but the request for relief in respect of such notices was dropped during argument of the appeal.

d. sous l'autorité du même certificat

- (i) on a saisi des actions appartenant à l'appellant,
- (ii) on a obtenu que soit prononcée une ordonnance constituant une charge sur un immeuble de l'appellant,
- (iii) on a saisi des biens meubles et des documents appartenant à l'appellant;²

e. le ou vers le 10 mai 1974, l'appellant a reçu des avis de nouvelles cotisations, datés du 7 mai 1974, relativement aux mêmes années d'imposition.

On trouvait, à la fin de la requête, deux paragraphes où l'appellant décrivait ainsi les conséquences juridiques des faits récités plus haut:

10. Les premières cotisations ayant été annulées par les nouvelles cotisations, il s'ensuit que le certificat en vertu duquel toutes les procédures d'exécution compris les saisies, les constitutions de privilèges . . . ont été effectuées, est nul et de nul effet;

11. Le requérant ayant 30 jours pour acquitter les impôts fixés par la nouvelle cotisation, il s'ensuit qu'aucun montant n'est encore payable par lui, ces nouvelles cotisations étant datées du 7 mai 1974.

Enfin, les conclusions principales de la requête, qui portait la date du 22 mai 1974, se lisaient ainsi:

a) DÉCLARER NUL le certificat obtenu contre le requérant, si tel certificat existe, en vertu des cotisations datées du 30 octobre 1973;

b) DÉCLARER QUE l'ordonnance faite sous l'autorité dudit certificat par l'Honorable Juge Walsh ordonnant au requérant de comparaître pour être interrogé sur ses biens est maintenant sans objet et inopérante;

c) ANNULER toutes les saisies, . . . et constitutions de privilège faits ou exécutés en vertu dudit certificat et, en conséquence, en donner mainlevée;

Pour comprendre la prétention de l'appellant, et, aussi, pour être en mesure d'expliquer pourquoi elle ne nous paraît pas fondée, il faut d'abord se

² La requête alléguait aussi que des saisies-arrêts avaient été signifiées sous l'autorité du certificat. Cependant, les avocats de l'appellant ont déclaré, à l'audience, renoncer à attaquer la validité de ces saisies-arrêts.

the *Income Tax Act*.³

Restricting such references to the situation of an individual under the Act, it is to be noted that

(a) a liability is imposed on a resident of Canada to pay income tax upon his taxable income for *each* taxation year (section 2);

(b) the amount of that annual tax may be "assessed" by the Minister; and he may, within certain limited periods, "reassess or make additional assessments" (section 152(4)); but the "Liability for the tax . . . is not affected . . . by the fact that no assessment has been made" (section 152(3));

(c) parts of the tax are payable before the taxpayer makes an annual income tax return that he is required to make (section 151) but the balance is payable

(i) in part, on or before April 30 in the year following the taxation year (section 153(2) and section 156(1)), and

(ii) as to the rest, within 30 days of being assessed for it (section 158(1));

(d) a taxpayer may appeal to the Courts from any assessment and the Courts may correct an assessment;

(e) the liability to pay the "assessed" tax within 30 days applies whether or not an appeal from the assessment is outstanding (section 158(1)) subject, of course, to the right of a successful appellant to recover an overpayment (section 164);

(f) among the remedies provided to the Minister to enforce the obligation of the taxpayer to pay an amount "payable" under the Act is that provided by section 223 which is the section the meaning of which had to be determined on this appeal; it reads in part:

223. (1) An amount payable under this Act that has not been paid . . . may be certified by the Minister

(b) . . . upon the expiration of 30 days after the default.

référer à certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.³

Suivant les dispositions de la loi applicables aux individus,

a) toute personne résidant au Canada est tenue de payer un impôt sur son revenu taxable pour *chaque* année d'imposition (article 2);

b) le montant de cet impôt annuel peut être «fixé» (ou cotisé) par le ministre; le ministre peut aussi, pendant le temps que fixe la loi, «procéder à de nouvelles cotisations ou en établir de supplémentaires» (article 152(4)); cependant, «Le fait . . . qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt . . .» (article 152(3));

c) le contribuable doit payer partie de l'impôt avant de faire la déclaration annuelle que la loi l'oblige à produire (article 151); quant au solde, il est payable

(i) en partie le ou avant le 30 avril de l'année suivante (article 153(2) et article 156(1)), et

(ii) pour le reste, 30 jours après l'expédition de l'avis de cotisation (article 158(1));

d) les tribunaux, sur appel du contribuable, peuvent corriger toute cotisation;

e) l'obligation de payer le montant d'impôt «fixé» par l'avis de cotisation existe même si le contribuable appelle de la cotisation (article 158(1)) sujet, bien sûr, au droit de l'appellant d'être remboursé dans le cas où son appel réussit (article 164);

f) la loi prévoit que le ministre pourra utiliser divers moyens pour forcer les contribuables à payer leurs impôts; parmi ces moyens, il y a celui que prévoit l'article 223 qui est la disposition qu'il faut interpréter pour être en mesure de trancher cet appel; cet article se lit en partie comme suit:

223. (1) Un montant payable en vertu de la présente loi qui est impayé, . . . peut être certifié par le Ministre,

b) . . . , à l'expiration d'une période de 30 jours après le manquement.

³ While the substantive law for the years in question is in the old Act, it is common ground that the appeal turns on the Act as adopted for 1972 and subsequent taxation years.

³ Bien que la validité des cotisations dépende de la loi telle qu'elle existait pendant les années d'imposition en question, il est constant que le problème que soulève cet appel doit être résolu à la lumière de la loi telle qu'elle existe depuis 1972.

(2) On production to the Federal Court . . . a certificate made under this section . . . has the same force and effect, and all proceedings may be taken thereon, as if the certificate were a judgment obtained in the said Court

With that much of the statute in mind, reference must be made to a line of jurisprudence in the Exchequer and Federal Courts—not because it is pertinent but because it has given rise to some confusion—that has held that where there has been a reassessment for a taxation year as opposed to a further assessment—i.e., a re-determination of the *total* amount payable for the year as opposed to a determination of an *additional* amount payable for the year—the reassessment displaces the previous assessment so as to nullify from that time forward the previous assessment and, consequently, any appeal from that previous assessment. (See, for example, *Abrahams v. M.N.R. (No. 2)*⁴.)

As appears from the above quotations from the application to the Trial Division, the appellant's position was that

(a) the original assessments having been nullified by the new assessments, it follows that the section 223 certificate became null and that the Court orders and processes based thereon also became null, and

(b) that the appellant having 30 days to pay the amounts fixed by the new assessments, no amounts were payable at the time the application was made.

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

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

(2) Sur production à la Cour fédérale . . . , un certificat fait sous le régime du présent article . . . a la même force et le même effet, et toutes les procédures peuvent être engagées à la faveur de ce certificat comme s'il était un jugement obtenu de cette cour

^a Il faut, de plus, rappeler l'existence d'une certaine jurisprudence qui nous apparaît être inapplicable en l'espèce mais à laquelle les parties ainsi que la Cour de première instance se sont référées.

^b La Cour de l'Échiquier et la Cour fédérale ont jugé que lorsque, pour une année d'imposition, on avait établi une nouvelle cotisation plutôt qu'une cotisation supplémentaire, (c'est-à-dire lorsque l'on avait déterminé de nouveau le montant *total* d'impôt payable pour l'année plutôt que de déterminer le montant *additionnel* payable) la nouvelle cotisation remplaçait l'ancienne qui se trouvait dès lors annulée ainsi que tout appel dirigé contre elle. (Voir, par exemple, *Abrahams c. M.R.N. (N° 2)*⁴.)

^d Comme le montrent les extraits de la requête que nous avons cités plus haut, l'appelant prétend

^e a) que la cotisation originale ayant été annulée par les nouvelles cotisations, il s'ensuit que le certificat émis en vertu de l'article 223 est devenu nul de même que les ordonnances et autres procédures d'exécution faites sous son autorité, et

^f b) que l'appelant ayant 30 jours pour payer le montant fixé par les nouvelles cotisations, aucun montant n'était payable à la date de la requête.

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

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

⁴ [1967] 1 Ex.C.R. 333.

⁴ [1967] 1 R.C.É. 333.

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

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

It follows that a reassessment of tax does not nullify the liability to pay the tax covered by the previous tax as long as that tax is included in the amount reassessed.⁵ As there can be no basis for the appellant's contention on this motion unless the "amount payable" on which the certificate was based had ceased to be "payable" and as the material before us does not show that it had ceased to be payable, in our view, the appeal had to be dismissed. Indeed, the appeal was argued, as we understood the argument, on the assumption that the amounts on which the certificate was based were carried forward into the new assessments.

Counsel for the appellant placed special emphasis on two provisions, which should be mentioned.

The first of those provisions is section 248(2), which reads in part:

(2) In this Act, the tax payable by a taxpayer . . . means the tax payable by him as fixed by assessment or reassessment subject to variation on objection or on appeal

This provision does not, in itself, have any substantive operation. As we read it, it fixed the amount of the "tax payable" for the purpose of any provision of the Act where that expression is found. Counsel did not, as we understand him, refer us to any provision that would have the effect for which he was contending if it were read with section 248(2).

The other provision on which counsel put special emphasis was section 158(1), which reads, in part:

158. (1) The taxpayer shall, within 30 days from the day of mailing of the notice of assessment, pay . . . any part of the assessed tax, . . . then remaining unpaid,

⁵ A reassessment might, of course, reduce or eliminate the tax payable, in which event, the taxpayer would, of course, have an appropriate recourse.

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

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

Il s'ensuit que l'établissement d'une nouvelle cotisation ne fait pas disparaître l'obligation de payer le montant d'impôt fixé par une cotisation antérieure dès lors que ce montant est inclus dans celui que fixe la nouvelle cotisation.⁵ L'appellant ne pouvait réussir à moins qu'il ait eu raison de dire que le «montant payable» mentionné au certificat avait cessé d'être exigible. A notre avis, rien dans le dossier n'indique que ce montant avait cessé d'être payable et il nous a même semblé que l'avocat de l'appellant, dans sa plaidoirie, avait pris pour acquis que le montant apparaissant au certificat était inclus dans le montant fixé par les nouvelles cotisations.

L'avocat de l'appellant a invoqué spécialement deux dispositions de la loi.

La première de ces dispositions est l'article 248(2):

(2) Dans la présente loi, l'impôt payable par un contribuable, . . . signifie l'impôt payable par lui, tel que le fixe une cotisation ou nouvelle cotisation, sous réserve de changement consécutif à une opposition ou à un appel

Cette disposition n'a pas, en elle-même, d'effet propre. Il s'agit, à notre sens, d'une définition de l'expression «impôt payable». L'avocat de l'appellant ne nous a référés à aucune autre disposition de la loi qui aurait eu pour effet de soutenir son argumentation si on la lisait à la lumière de la définition contenue dans l'article 248(2).

Quant à l'autre disposition qu'a invoquée l'avocat de l'appellant, c'est l'article 158(1):

158. (1) Le contribuable doit, dans les 30 jours qui suivent la date de l'expédition par la poste de l'avis de cotisation, payer . . . toute fraction de l'impôt, . . . demeurant alors impayée,

⁵ Il en irait différemment, bien sûr, si la nouvelle cotisation était émise dans le but de diminuer le montant de l'obligation fiscale du contribuable.

As we understood counsel, he asked us to read this provision as saying, in effect, that, where unpaid tax was included in an assessment, it ceased to be payable for the period of 30 days following the assessment even though it was already payable prior to the assessment. In our view, it says no such thing. What it does is impose a liability to pay tax within 30 days. It operates only to create such a liability to pay in respect of tax that had not previously been payable because it had not previously fallen within any provision of the Act making it payable and it had not previously become payable by being the subject matter of a previous assessment.

For the above reasons, we dismissed the appeal with costs.

Suivant l'avocat de l'appelant, cette disposition signifierait que lorsqu'une cotisation est émise relativement à un montant d'impôt impayé, ce montant cesse d'être payable pour une période de 30 jours suivant la cotisation même si ce montant était déjà exigible avant l'établissement de la cotisation. A notre avis, cet article ne dit rien de semblable. Il a pour effet de créer l'obligation de payer l'impôt dans les 30 jours. Il crée pareille obligation uniquement en ce qui concerne l'impôt qui n'était pas déjà payable, qu'il s'agisse d'un montant qui n'avait pas fait l'objet de cotisations antérieures ou qui n'était pas autrement devenu payable en vertu de la loi.

C'est pour ces raisons que nous avons rejeté l'appel avec dépens.