

T-1392-86

T-1392-86

Optical Recording Corporation (Applicant)

v.

The Queen and Minister of National Revenue (Respondents)

INDEXED AS: OPTICAL RECORDING CORP. v. CANADA

Trial Division, Muldoon J.—Ottawa, August 15 and September 4, 1986.

Income tax — Scientific research tax credit — Legislation requiring companies issuing securities to designate amount not exceeding consideration for issue and to pay 50% on account of taxes within following month — Illegal departmental policy permitting payment deferral if liability extinguishable by refunds before year end — Notice of assessment improper as no amount "assessed" — Minister inducing applicant into belief tax payment unnecessary — Suddenly issuing garnishing orders freezing corporation's operating accounts — Certiorari granted quashing certificate and Minister prohibited from pursuing collection proceedings until lawful and fair — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 152(8), 153(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 86; c. 109, s. 19; c. 140, s. 104; 1985, c. 45, s. 85), (1.1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 86), 194 (re-enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 95; c. 45, s. 82; 1985, c. 45, s. 105), 195(2) (re-enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 95), 223 (as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 114), 224 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 103; c. 140, s. 121), 225.2 (as added by S.C. 1985, c. 45, s. 116) — Canadian Bill of Rights, R.S.C. 1970, Appendix III — Financial Administration Act, R.S.C. 1970, c. F-10, s. 17.

Estoppel — Income tax — Scientific research tax credits — Minister excusing, contrary to Act, required payments on account of tax in certain circumstances — Illegal policy scheme — Taxpayer prejudiced by relying on Minister's written offer and not filing notice of objection — Out of time for statutory appeal — Taxpayer in effect told did not have to obey law until told to pay by officials — Minister garnishing without advising taxpayer position changed — Minister stopped from benefitting from garnishments.

Federal Court jurisdiction — Trial Division — Income tax — Certiorari to quash notice of assessment, request to pay and certificate — Applicant's operating accounts seized to satisfy tax liability following securities issue under scientific research tax credit provisions — Departmental policy permitting payment deferral contrary to statutory requirement — Minister of National Revenue v. Parsons holding Income Tax Act providing procedure for appeal from assessments thus barring Court from reviewing, restraining or setting aside — Case at bar

Optical Recording Corporation (requérante)

c.

a La Reine et Ministre du Revenu national (intimés)

RÉPERTORIÉ: OPTICAL RECORDING CORP. c. CANADA

b Division de première instance, juge Muldoon—Ottawa, 15 août et 4 septembre 1986.

Impôt sur le revenu — Crédits d'impôt pour la recherche scientifique — Dispositions législatives exigeant que les compagnies qui émettent des titres désignent un montant ne dépassant pas la valeur de la contrepartie pour laquelle les titres ont été émis et paient 50 % du montant ainsi désigné au titre de l'impôt dans le mois qui suit — Politique illégale du Ministère consistant à permettre un report du paiement de l'impôt si l'impôt exigible peut être annulé par des remboursements avant la fin de l'année — L'avis de cotisation est irrégulier car aucun montant n'a été «établi» — Le Ministre a amené la requérante à croire qu'elle n'avait pas à verser d'impôts — Il a soudainement pris des brefs de saisie-arrêt gelant les comptes d'exploitation de la compagnie — Un certiorari est accordé pour annuler le certificat et il est interdit au Ministre de continuer les procédures de recouvrement jusqu'à ce qu'il soit permis et juste de le faire — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 152(8), 153(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 86; chap. 109, art. 19; chap. 140, art. 104; 1985, chap. 45, art. 85), (1.1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 86), 194 (ajouté par S.C. 1984, chap. 1, art. 95; chap. 45, art. 82; 1985, chap. 45, art. 105), 195(2) (ajouté par S.C. 1984, chap. 1, art. 95), 223 (mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 114), 224 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 103; chap. 140, art. 121), 225.2 (ajouté par S.C. 1985, chap. 45, art. 116) — Déclaration canadienne des droits, S.R.C. 1970, Appendice III — Loi sur l'administration financière, S.R.C. 1970, chap. F-10, art. 17.

g *Fin de non-recevoir — Impôt sur le revenu — Crédits d'impôt pour la recherche scientifique — Le Ministre dispense, contrairement à la Loi, d'effectuer les paiements requis au titre de l'impôt dans certaines circonstances — Politique illégale — Le contribuable a subi un préjudice parce qu'il s'est fondé sur l'offre écrite du Ministre et n'a pas déposé d'avis d'opposition — Il est trop tard pour interjeter l'appel prévu à la loi — Il a en fait été dit au contribuable qu'il n'avait pas besoin d'obéir à la Loi tant que les fonctionnaires ne lui disaient pas de payer — Le Ministre a ordonné la saisie-arrêt sans aviser le contribuable que la situation avait changé — Le Ministre ne peut pas tirer profit des saisies-arrêts.*

i *Compétence de la Cour fédérale — Division de première instance — Impôt sur le revenu — Certiorari destiné à annuler l'avis de cotisation, la demande de paiement et le certificat — Les comptes d'exploitation de la requérante ont été saisis afin d'acquitter ses obligations fiscales découlant de l'émission de titres en vertu des dispositions réglementant les crédits d'impôt pour la recherche scientifique — Une politique du Ministère permettait le report du paiement de l'impôt contrairement aux exigences contenues dans la Loi — Dans l'affaire Ministre du*

raising issues beyond scope of appeal provisions dealt with in Parsons — Issues raising questions of administrative illegality, unfair treatment, estoppel engaging superintending jurisdiction of superior court — Federal Court Act, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, ss. 18, 28, 29 — Federal Court Rules, C.R.C., c. 663.

The applicant, a Canadian corporation, issued securities to raise capital for research and development under the income tax provisions relating to the Scientific Research Tax Credit. Pursuant to subsection 194(4) of the Act, a company issuing such securities must, no later than the end of the month following the month of issue, designate any amount up to the amount of issue. The initial purchaser of the securities is thereby entitled to deduct a tax credit of 50% of the designated amount. The applicant filed the prescribed form designating \$21,500,000 thus becoming liable to pay, on account of tax, the sum of \$10,750,000. Pursuant to subsection 195(2) this amount must be paid to the Receiver General before the last day of the month following the month of designation. However, according to departmental policy, the Minister does not insist upon payment if a corporation can demonstrate that its tax liability will be eliminated by refunds generated before the end of the year in which securities were issued. Although a form filed without payment cannot be considered as validly filed, the Minister does not request that the amount be paid if the corporation can show that its tax liability can be satisfied.

The Minister issued a notice of assessment stating, in accordance with its policy, that collection proceedings would be withheld with respect to the applicant's tax liability if it could satisfy Revenue Canada that it would eliminate its liability by year end. The applicant always maintained that it would succeed in eliminating its liability. Despite this, the Minister issued requirements to pay and a certificate pursuant to section 223 respecting taxes allegedly owing by the applicant. Garnishing orders were served upon two of the applicant's creditors freezing the corporation's operating accounts.

The applicant is seeking writs of *certiorari* to quash the Minister's notice of assessment, the requirements to pay and the certificate issued pursuant to section 223. A writ of prohibition is also sought to restrain the respondents from continuing collection proceedings.

Held, the application should be allowed.

At the outset, the question of the Court's jurisdiction to adjudicate on the applicant's motion pursuant to section 18 must be decided. Although this question was answered negatively by the Court of Appeal in *Minister of National Revenue v. Parsons* subsequent apparently conflicting decisions of the Trial Division have left some doubt as to Court's jurisdiction in

Revenu national c. Parsons, la Cour a statué qu'étant donné que la Loi de l'impôt sur le revenu prévoit une procédure d'appel, les cotisations ne peuvent faire l'objet d'examen, de restriction ou d'annulation par la Cour — Les questions soulevées en l'espèce vont au-delà des dispositions prévoyant a un droit d'appel sur lesquelles la Cour s'est penchée dans l'affaire Parsons — Les points en litige visent des questions d'illégalité administrative, de traitement injuste et d'irrecevabilité mettant en cause le pouvoir de contrôle d'un tribunal supérieur — Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. 1970 (2^e Supp.), chap. 10, art. 18, 28, 29 — Règles de la Cour fédérale, C.R.C., b chap. 663.

La requérante est une société canadienne qui a émis des titres afin d'obtenir des fonds pour la recherche et le développement en vertu des dispositions d'impôt sur le revenu relatives aux crédits d'impôt pour la recherche scientifique. Suivant le paragraphe 194(4) de la Loi, une compagnie qui émet de tels titres doit, au plus tard le dernier jour du mois suivant le mois de l'émission, désigner tout montant ne dépassant pas le montant de l'émission. L'acheteur initial des titres a par conséquent le droit de déduire un crédit d'impôt égal à 50 % du montant désigné. La requérante a produit la formule prescrite dans laquelle elle a désigné la somme de 21 500 000 \$; elle était donc tenue de verser, au titre de l'impôt, la somme de 10 750 000 \$. Le paragraphe 195(2) prévoit que ce montant doit être payé au receveur général au plus tard le dernier jour du mois qui suit le mois où la désignation a été faite. Cependant, suivant la politique du Ministère, le Ministre n'exige pas le paiement si la corporation peut prouver que son impôt exigible sera annulé par les remboursements accumulés à la fin de l'année pendant laquelle les titres ont été émis. Bien qu'on ne puisse pas considérer qu'une formule à laquelle n'est pas joint l'impôt exigible a été produite suivant les règles, le Ministre ne demande pas que le montant soit versé si la société peut prouver qu'elle remplira son obligation fiscale.

Le Ministre a établi un avis de cotisation portant que, suivant sa politique, les procédures de recouvrement seraient suspendues en ce qui concerne l'obligation fiscale de la requérante si cette dernière pouvait convaincre Revenu Canada qu'elle annulerait son obligation fiscale avant la fin de l'année. La requérante a toujours soutenu qu'elle réussirait à le faire. Malgré cela, le Ministre a établi des demandes péremptoires de paiement et le certificat prévu à l'article 223 en ce qui a trait aux impôts qui seraient dus par la requérante. Des ordonnances de saisie-arrêt ont été signifiées à deux des créanciers de la requérante ce qui a eu pour effet de geler les comptes d'exploitation de cette dernière.

La requérante cherche à obtenir des brefs de *certiorari* afin d'annuler l'avis de cotisation établi par le Ministre, les demandes péremptoires de paiement et le certificat délivré conformément à l'article 223. Elle demande également un bref de prohibition afin d'empêcher les intimés de continuer les procédures de recouvrement.

Jugement: la demande devrait être accueillie.

Il faut tout d'abord déterminer la question de la compétence de la Cour pour connaître de la requête présentée par la requérante sur le fondement de l'article 18. Bien que la Cour d'appel ait répondu négativement à cette question dans l'affaire *Ministre du Revenu national c. Parsons*, la Division de première instance a par la suite rendu des décisions apparemment

such matters. It was decided in *Parsons* that the *Income Tax Act* expressly provides for an appeal to the Federal Court from assessments made by the Minister and that those assessments may not be reviewed, restrained or set aside by this Court in the exercise of its jurisdiction under sections 18 and 28. However, the issues to be decided in the case at bar are broader than matters related to notices of assessment and go beyond the scope of the appeal provision of the Act relied on in the *Parsons* case to invoke section 29 and refuse jurisdiction to the Court. The issues here raise questions of fundamental administrative illegality, unfair treatment and estoppel which engage the superintending jurisdiction of a superior court thus warranting the intervention of the Federal Court.

Parliament, in enacting subsection 195(2) established a mandatory delay within which to pay the Receiver General in respect of tax owing under the provisions of the scientific research tax credit. The Minister's policy is to permit corporations to file the necessary forms without payment if they are capable of demonstrating that their tax liability will be extinguished within the year of issue. The Minister provides extralegally for voluntary arrangements by which he does not insist on payments mandated by subsection 195(2). Where it is determined that the company will generate a tax refund sufficient to offset its tax liability no further action is required. The Minister's policy to disregard the obligation to pay 50% within the stated time is beyond the contemplation of the *Income Tax Act*. The Minister has no lawful authority to thwart the application of subsection 195(2). This extra-legal policy is illegal. The plea of necessity advanced by the respondents is unconvincing. Successive Ministers have frequently obtained amendments to this Act. Parliamentary authority for this scheme—if the policy was essential—should have been sought.

It is important to keep in mind that at the time of filing there is not necessarily any tax assessed or due. On the contrary, no taxes are due but only a payment on account of tax. To "assess", in terms of the Act, means "to calculate, to compute and to fix and determine" the amount of tax to be paid. Parliament performed that assessment by establishing the tax at 50% of the amount designated. The so-called notice of assessment sent to the applicant represents a double nullity in that the Minister was not demanding payment and, at that particular time, there was no tax due to assess. The Minister's behaviour is an usurpation of legislative power. The objective of facilitating the working of the tax credit provision without jeopardizing the security of tax revenues is irrelevant. The Minister induced the applicant into believing that no payment was necessary. The respondent counselled the applicant not to pay by advising it that collection proceedings would be withheld. The Minister still declined to exact payment when the ninety-day period in which the applicant could have lodged a notice of objection to the so-called assessment expired. The Minister bears greater responsibility for this flouting of the law than the applicant. The applicant was still operating under this

contradictoires qui ont laissé planer un certain doute sur la compétence de la Cour sur de telles questions. La Cour a statué dans l'affaire *Parsons* que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit un appel à la Cour fédérale des cotisations établies par le Ministre et que ces cotisations ne peuvent pas faire l'objet d'examen, de restriction ou d'annulation par la Cour dans l'exercice de la compétence qui lui est conférée par les articles 18 et 28. Cependant, les points en litige sont plus généraux que les questions relatives aux avis de cotisation et ils vont au-delà des dispositions de la Loi prévoyant un droit d'appel sur lesquelles la Cour s'est fondée dans l'affaire *Parsons* pour invoquer l'article 29 et refuser de reconnaître la compétence de la Cour fédérale. Les points en litige visent des questions d'illégalité administrative fondamentale, de traitement injuste et d'irrecevabilité qui mettent en cause le pouvoir de contrôle d'un tribunal supérieur justifiant ainsi l'intervention de la Cour fédérale.

En adoptant le paragraphe 195(2), le Parlement a fixé un délai obligatoire pour payer au receveur général l'impôt dû en vertu des dispositions relatives aux crédits d'impôt pour la recherche scientifique. La politique du Ministre consiste à permettre aux sociétés de produire les formules requises sans qu'elles soient accompagnées du paiement de l'impôt exigible à condition qu'elles soient à même de prouver qu'elles annuleront leurs obligations fiscales dans l'année de l'émission. Le Ministre prévoit des arrangements volontaires qui ne sont assujettis à aucune disposition législative et en vertu desquels il n'insiste pas sur les paiements requis par le paragraphe 195(2). Lorsqu'il est évident que la compagnie accumulera un remboursement d'impôt suffisant pour annuler son obligation fiscale, aucune autre mesure n'est requise. La politique du Ministre qui consiste à ne pas tenir compte de l'ordre de payer 50 % du montant désigné dans le délai prescrit va au-delà des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le Ministre n'est pas habilité par la loi à faire échec à l'application du paragraphe 195(2). Cette politique du Ministre est illégale. La défense de nécessité invoquée par les intimés n'est pas convaincante. Les Ministres qui se sont succédés ont souvent obtenu que la Loi soit modifiée. Si cette politique était nécessaire, il aurait fallu obtenir l'autorisation du Parlement.

Il est important de ne pas perdre de vue qu'au moment de la production, aucun impôt n'est nécessairement dû ou établi. Au contraire, aucun impôt n'est dû sauf un paiement au titre de l'impôt. Au sens de la Loi, les mots «fixer l'impôt» signifient «calculer, évaluer, fixer et déterminer» le montant d'impôt à payer. Le Parlement a déjà établi la cotisation en fixant l'impôt à 50 % du montant désigné. Le prétendu avis de cotisation envoyé à la requérante est doublement nul parce que le Ministre n'y exigeait pas le paiement de l'impôt et qu'il n'y avait pas lieu à ce moment-là de fixer un impôt. Le comportement du Ministre constitue une usurpation du pouvoir législatif. Il importe peu que le Ministre ait eu comme objectif de faciliter l'application de la disposition prévoyant les crédits d'impôt sans compromettre le recouvrement des recettes fiscales. Le Ministre a incité la requérante à croire qu'aucun paiement n'était nécessaire. L'intimé a conseillé à la requérante de ne pas payer en lui indiquant que les procédures de recouvrement seraient suspendues. Le Ministre a encore une fois refusé d'exiger le paiement en une fois expiré le délai de quatre-vingt-dix jours au cours duquel la requérante aurait pu déposer un avis d'opposition au prétendu avis de cotisation. Le Ministre a une plus

illegal scheme when, without warning, there was a change of attitude which saw the applicant's operating accounts frozen by garnishing orders. The respondents, by illegal abuse of authority and false inducements are clearly estopped from benefitting from their sudden garnishments. The Minister cannot put a taxpayer to prejudicial disadvantage by invoking an illegal administrative scheme that unlawfully induced the taxpayer into a vulnerable position. The respondents' illegal conduct and excess of jurisdiction can only lead to the quashing of the impugned decisions and acts.

grande part de responsabilité que la requérante pour avoir passé outre à la Loi. La requérante était encore sous l'impression que cette politique illégale était appliquée lorsque par suite d'un changement d'attitude dont elle n'a pas été avisée, ses comptes d'exploitation ont été gelés en vertu d'ordonnances de saisie-arrêt. Parce qu'ils ont abusé de leur pouvoir et fait de fausses représentations, les intimés ne peuvent manifestement pas tirer profit de leurs saisies-arrêts soudaines. Le Ministre ne peut placer un contribuable dans une position préjudiciable en ayant recours à des moyens administratifs illégaux qui ont illégalement placé le contribuable dans une position précaire.

b Le comportement illégal du Ministre et son excès de compétence ne peuvent qu'entraîner l'annulation des décisions et mesures contestées.

CASES JUDICALLY CONSIDERED

DISTINGUISHED:

Minister of National Revenue v. Parsons, [1984] 2 F.C. 331; 84 DTC 6345 (C.A.) reversing [1984] 1 F.C. 804; (1983), 83 DTC 5329 (T.D.); *WTC Western Technologies Corporation v. M.N.R.* (1985), 86 DTC 6027 (F.C.T.D.); *Bechthold Resources Ltd. v. Canada (M.N.R.)*, [1986] 3 F.C. 116; 86 DTC 6065 (T.D.); *The Queen v. Gary Bowl Ltd.*, [1974] 2 F.C. 146; 74 DTC 6401 (C.A.); *Danielson v. Canada (Deputy Attorney General)*, [1987] 1 F.C. 335; 86 DTC 6340 (T.D.).

COUNSEL:

G. A. Smith for applicant.
J. S. Gill, H. W. Winkler and *D. Winters* for respondents.

SOLICITORS:

McCarthy & McCarthy, Toronto, for applicant.
Deputy Attorney General of Canada for respondents.

The following are the reasons for order rendered in English by

MULDOON J.: It will be noticed by anyone who sees the documents on the Court's file of these proceedings, that one of the references preceding the title of action (style of cause), as formulated by the applicant's solicitors, announces: "AND IN THE MATTER OF the *Constitution Act, 1982*, and sections 7, 8, 24 and 52 thereof". That reference presages a prayer for, "(6) A declaration that sections 223 and 224 of the *Income Tax Act* are of no force and effect". At the beginning of the hearing of this litigation, on August 15, 1986, the applicant's counsel informed the Court that the applicant abandons herein its claim for relief to

JURISPRUDENCE

DISTINCTION FAITE AVEC:

Ministre du Revenu national c. Parsons, [1984] 2 C.F. 331; 84 DTC 6345 (C.A.) infirmant [1984] 1 C.F. 804; (1983), 83 DTC 5329 (1^{re} inst.); *WTC Western Technologies Corporation c. M.R.N.* (1985), 86 DTC 6027 (C.F. 1^{re} inst.); *Bechthold Resources Ltd. c. Canada (M.R.N.)*, [1986] 3 C.F. 116; 86 DTC 6065 (1^{re} inst.); *La Reine c. Gary Bowl Ltd.*, [1974] 2 C.F. 146; 74 DTC 6401 (C.A.); *Danielson c. Canada (sous-procureur général)*, [1987] 1 C.F. 335; 86 DTC 6340 (1^{re} inst.).

AVOCATS:

G. A. Smith pour la requérante.
J. S. Gill, H. W. Winkler et *D. Winters* pour les intimés.

PROCUREURS:

McCarthy & McCarthy, Toronto, pour la requérante.
Le sous-procureur général du Canada pour les intimés.

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

LE JUGE MULDOON: Quiconque examine les documents versés au dossier de la Cour dans les présentes procédures constatera que les avocats de la requérante ont formulé comme suit l'un des renvois qui précèdent l'intitulé de l'action (intitulé de la cause): «ET la *Loi constitutionnelle de 1982* et les articles 7, 8, 24 et 52 de ladite loi». Ce renvoi annonce la réclamation suivante: [TRADUCTION] «(6) Un jugement déclaratoire portant que les articles 223 et 224 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont inopérants». Au début de l'audition du présent litige le 15 août 1986, l'avocat de la requérante a indiqué à la Cour que sa cliente renonçait à

declare sections 223 [as am. by S.C. 1985, c. 45, s. 114] and 224 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 103; c. 140, s. 121] of the *Income Tax Act* to be of no force and effect. So be it.

(Parenthetically, it may be observed that the legislators who enacted Schedule I of the *Federal Court Act* [R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10], and the judges who composed Appendix I to the Rules [*Federal Court Rules*, C.R.C., c. 663], made no provision for such references. Further, if Her Majesty the Queen be an appropriate party herein, which is doubtful, the expression "in Right of Canada" is in the same state of inutility as the immediately above-mentioned references and should share their fate. They will be eliminated from the formal order which will dispose of this motion, and this may be taken to be an order to eliminate all of those extraneous references from further proceedings, if any, in these proceedings.)

The remaining prayers for relief expressed by the applicant are as follows:

(1) A Writ of *certiorari* or an order for relief in the nature thereof to quash the determination by the respondent, the Minister of National Revenue, to assess tax as owing by the applicant and the issue of a document headed "Notice of Assessment" dated June 3, 1985 in respect of those taxes allegedly owing by the applicant;

(2) A Writ of *certiorari* or an order for relief in the nature thereof to quash the decision by the respondent to issue a "Requirement to Pay" dated March 18, 1986 pursuant to section 224 of the *Income Tax Act* delivered by hand to the Royal Bank of Canada, 20 King Street West, Toronto, Ontario respecting taxes allegedly owing by the applicant;

(3) A Writ of *certiorari* or an order for relief in the nature thereof to quash the decision by the respondent to issue a "Requirement to Pay" dated March 18, 1986 pursuant to section 224 of the *Income Tax Act* delivered by hand to the Canada Permanent Trust, 66 Temperance Street, Toronto, Ontario respecting taxes allegedly owing by the applicant;

(4) A Writ of *certiorari* or an order for relief in the nature thereof to quash the decision by the respondent to issue a Certificate pursuant to section 223 of the *Income Tax Act* respecting taxes allegedly owing by the applicant;

(5) A writ of prohibition or relief in the nature thereof prohibiting or restraining the respondents and anyone under their direction and control from continuing with collection proceedings against the applicant until it is lawful to do so;

(6) [abandoned]

d demander que les articles 223 [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 114] et 224 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 103; chap. 140, art. 121] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* soient a déclarés inopérants. Qu'il en soit ainsi.

(On peut faire observer entre parenthèses que le législateur qui a adopté l'annexe I de la *Loi sur la Cour fédérale* [S.R.C. 1970 (2^e Supp.), chap. 10] et les juges qui ont rédigé l'annexe I des Règles [Règles de la Cour fédérale, C.R.C., chap. 663], n'ont prévu aucune disposition pour ce genre de renvoi. En outre, si Sa Majesté la Reine peut vraiment être considérée comme une partie en l'espèce, ce qui est douteux, l'expression «du chef du Canada» est tout aussi inutile que les renvois susmentionnés et elle devrait subir le même sort. Ceux-ci ne figureront pas dans l'ordonnance formelle qui tranchera la présente requête et on pourra considérer qu'il s'agit d'une ordonnance éliminant dans toutes les procédures ultérieures se rapportant à la présente affaire tous les autres renvois qui n'ont rien à voir avec celle-ci.)

e Les autres conclusions formulées par la requérante sont les suivantes:

[TRADUCTION] (1) Un bref de *certiorari* ou une ordonnance de cette nature afin d'annuler la décision de l'intimé, le ministre du Revenu national, établissant qu'un impôt serait dû par la requérante et la délivrance d'un document intitulé «Avis de cotisation» et daté du 3 juin 1985, relativement audit impôt.

(2) Un bref de *certiorari* ou une ordonnance de cette nature afin d'annuler la décision de l'intimé qui a, en vertu de l'article 224 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, délivré par messenger à la Banque Royale du Canada, 20, rue King ouest, Toronto (Ontario) une «Demande péremptoire de paiement» datée du 18 mars 1986 relativement aux impôts qui seraient dus par la requérante.

(3) Un bref de *certiorari* ou une ordonnance de cette nature afin d'annuler la décision de l'intimé qui a, en vertu de l'article 224 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, délivré par messenger au Canada Permanent Trust, 66, rue Temperance, Toronto (Ontario), une «Demande péremptoire de paiement» datée du 18 mars 1986 relativement aux impôts qui seraient dus par la requérante.

(4) Un bref de *certiorari* ou une ordonnance de cette nature afin d'annuler la décision de l'intimé qui a émis un certificat en vertu de l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au sujet des impôts qui seraient dus par la requérante.

(5) Un bref de prohibition ou une ordonnance de cette nature interdisant aux intimés et à toutes les personnes qu'ils ont sous leur direction ou contrôle de continuer les procédures de recouvrement engagées contre la requérante jusqu'à ce qu'il soit permis de le faire.

(6) [conclusion abandonnée]

(7) Such other orders as may to this Honourable Court seem just.

The applicant asserts the following grounds in support of its prayers for relief:

a) That the respondent acted without or in excess of his jurisdiction in issuing a Notice of Assessment;

b) The document headed Notice of Assessment issued by the respondent contains an error on its face in that the tax allegedly assessed is shown as owing pursuant to subsection 195(2) of the *Income Tax Act*, which section does not create an obligation to pay tax;

c) The Certificate issued pursuant to section 223 of the *Income Tax Act* contains an error on its face as to the amount of tax, if any, that is owing by the applicant;

d) That the collection proceedings taken by the respondent amount to unreasonable seizure of the assets of the applicant contrary to sections 7, 8 and 52 of the *Charter of Rights and Freedoms*; and

e) [abandoned]

f) Sections 223 and 224 of the *Income Tax Act* are procedurally unfair and infringe on the applicant's right to a fair hearing or infringe on the applicant's right to security of property contrary to the *Canadian Bill of Rights*.

Ground f), in invoking the *Canadian Bill of Rights* [R.S.C. 1970, Appendix III], is broader than the relief claimed and, insofar as it implies a plea for a declaration of invalidity or lack of force and effect, it also is regarded as having been abandoned.

On behalf of the applicant there was filed the affidavit of John Adamson, its president. Annexed to his affidavit are voluminous and numerous exhibits which invite more detailed examination and commentary than can be accorded here in view of the pressing nature of these proceedings upon which the parties desire the Court's pronouncement without delay. Mr. Adamson was cross-examined on his affidavit, of which paragraph 19 is struck out of it. No affidavit was tendered on behalf of the respondent Minister.

The applicant has served and tendered a rather succinct statement of fact and law included in the motion recorded herein. The respondents have tendered such a statement, as well as two books of authorities. For convenience in the circumstances, those statements of fact are now reproduced herein, with such commentaries, abridgements and findings as the Court deems necessary and desir-

(7) Toute autre ordonnance que la Cour peut estimer juste.

Au soutien de ses conclusions, la requérante fait valoir les motifs suivants:

a [TRANSLATION] a) L'intimé a outrepassé sa compétence ou a agi sans compétence en délivrant l'avis de cotisation.

b) Le document intitulé «Avis de cotisation» et délivré par l'intimé contient une erreur manifeste parce qu'il y est indiqué que l'impôt établi serait dû en vertu du paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui ne crée aucune obligation de ce genre.

c) Le certificat délivré conformément à l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* contient une erreur manifeste en ce qui a trait au montant de l'impôt, s'il en est, qui est dû par la requérante.

d) Les procédures de recouvrement engagées par l'intimé équivalent à une saisie abusive des biens de la requérante et contreviennent aux articles 7, 8 et 52 de la *Charte des droits et libertés*.

e) [motif abandonné]

f) Les procédures prévues aux articles 223 et 224 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont injustes et portent atteinte au droit de la requérante à une audition impartiale de sa cause et à la jouissance de ses biens, droit qui lui est garanti par la *Déclaration canadienne des droits*.

Parce qu'il invoque la *Déclaration canadienne des droits* [S.R.C. 1970, Appendice III], le motif f) va plus loin que le redressement demandé et, dans la mesure où il vise à obtenir un jugement déclaratoire portant que les articles en cause sont nuls ou inopérants, on considère qu'il a lui aussi été abandonné.

John Adamson, le président de la requérante, a produit un affidavit au nom de cette dernière. Sont jointes à cet affidavit de nombreuses et volumineuses pièces qui demandent un examen et des commentaires plus détaillés qu'il n'est possible de le faire en l'espèce étant donné la nature urgente du présent litige sur lequel les parties souhaitent que la Cour se prononce sans délai. M. Adamson a été contre-interrogé sur son affidavit dont le paragraphe 19 a été radié. Aucun affidavit n'a été produit pour le Ministre intimé.

La requérante a signifié et soumis un exposé plutôt succinct des faits et des points de droit, exposé qui est inclus dans le dossier de la présente requête. Les intimés ont soumis un exposé de ce genre ainsi que deux recueils de jurisprudence. Pour des raisons de commodité, ces exposés des faits sont reproduits ci-dessous et ils sont accompagnés des commentaires, résumés et conclusions que

able. Both express the parties' references to other material. The applicant is frequently called O.R.C.

1. The applicant is a Canadian corporation carrying on the business of scientific research and development with its head corporate office located in the City of Toronto, in the Municipality of Metropolitan Toronto.
2. The company was incorporated as Information Tunnel Research Inc., on August 17, 1984. It has subsequently changed its name to Optical Recording Corporation.
3. The fiscal year end for the corporation is February 28.

(The above assertions are admitted by the respondents.)

4. In April of 1985, O.R.C. designated amounts totalling \$21,500,000 pursuant to subsection 194(4) of the *Income Tax Act*, as the respondents admit. The applicant says that those amounts were the consideration received by O.R.C. on the issue of shares, debt obligations and certain rights to finance scientific research and development. [For purposes of these proceedings, this can be taken to be true, without prejudice to any rights of the respondents in other proceedings.]

5. In June of 1985, the Minister of National Revenue served a "Notice of Assessment" dated June 3, 1985 purporting to levy an assessment under subsection 195(2) of the Act in the amount of \$10,750,000.

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, paragraph 8.

6. The Notice of Assessment provided on its face:

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

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, paragraph 9 and Exhibit "D".

(Statements of fact 5 and 6, above, are admitted by the respondents.)

7. In reliance on this statement, the corporation did not file a Notice of Objection to the Notice of Assessment, as it had already eliminated its liability regarding this tax.

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, paragraphe 9. Cross-examination of Gary John Adamson, pages 30, 31, 32, questions 121 through 133.

la Cour estime souhaitables et nécessaires. On y fait mention des renvois des parties à d'autres documents. La requérante est souvent désignée par l'abréviation O.R.C.

a [TRADUCTION] 1. La requérante est une société canadienne exploitant une entreprise de recherche et de développement scientifiques et dont le siège social se trouve à Toronto dans la municipalité de la communauté urbaine de Toronto.

2. La compagnie a été constituée le 17 août 1984 sous la raison sociale Information Tunnel Research Inc., raison sociale qui a par la suite été changée pour Optical Recording Corporation.

3. La fin de l'exercice financier de la société est fixée au 28 février.

(Les intimés reconnaissent la véracité des affirmations qui précèdent.)

4. En avril 1985, la requérante O.R.C. a désigné conformément au paragraphe 194(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* des montants totalisant 21 500 000 \$, ce que les intimés admettent. Elle affirme que ces montants constituaient la contrepartie qu'elle a reçue à la suite de l'émission d'actions et de créances et de l'octroi de certains droits pour financer la recherche et le développement scientifiques. [On peut considérer aux fins des présentes procédures que cette affirmation est vraie, sans toutefois porter atteinte aux droits des intimés dans d'autres affaires.]

5. En juin 1985, le ministre du Revenu national a signifié un «Avis de cotisation» datée du 3 juin 1985 destiné à établir, conformément au paragraphe 195(2) de la Loi, une cotisation d'impôt de 10 750 000 \$.

Voir l'affidavit de Gary John Adamson, paragraphe 8.

f 6. L'avis de cotisation était libellé comme suit:

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

Voir l'affidavit de Gary John Adamson, paragraphe 9 et la pièce «D».

i (Les intimés reconnaissent la véracité des paragraphes 5 et 6 susmentionnés.)

7. Se fondant sur cet énoncé, la société n'a pas déposé d'avis d'opposition à l'avis de cotisation étant donné qu'elle avait déjà annulé son obligation relativement à cet impôt.

j Voir l'affidavit de Gary John Adamson, paragraphe 9, et son contre-interrogatoire aux pages 30, 31, 32, questions 121 à 133.

The respondents do not admit paragraph 7 and state that when the applicant's president, Mr. Adamson, received the Notice of Assessment he did not at first immediately read it, but instead put it aside. Mr. Adamson did not understand that there was such a procedure as a Notice of Objection until after the time limit for objecting had passed.

Reference: Cross-examination of John Adamson, pages 2-3, questions 1-15; and pages 30-32, questions 121-133.

Both the applicant and the respondents are correct. The Court finds that the receipt of the two-page document caused Mr. Adamson, upon reading it, to review and to reaffirm his belief that the applicant, O.R.C., had already eliminated its liability for Part VIII tax, and therefore in light of the emphasized passage, that the respondent Minister and his officials were not exacting payment of the \$10,750,000 recorded on the other page. It is true that Mr. Adamson did not immediately read that document, did not then understand that there was such a procedure as a notice of objection and was unable to say on cross-examination which particular phrases or linguistic constructs in the cited paragraph conveyed to him, as it did, that its meaning was to remove any requirement to pay the sum recorded on the other page. In the view which the Court takes of the evidence those truths indicated by the respondents are of wan weight or significance when compared with the salient fact that the Minister's message conveyed to Mr. Adamson the eminently reasonable meaning that the Minister and his officials were not requiring the payment of the cited sum, but were in fact merely acknowledging the applicant's filing.

8. In late 1985 and early 1986, John Adamson met with [three named officials, included among whom was one from Revenue Canada Collections], to discuss the subject of collateral security by O.R.C. as against the potential tax liability.

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, paragraph 10.

(The respondents admit the above assertion of facts.)

9. The scientific equipment purchased and to be credited against the tax liability has been assessed by one Professor Chamberlain. [Respondents correctly add the following remarks.] Professor Chamberlain was retained by Revenue Canada for the purpose only of ascertaining whether the research carried out by the applicant was scientific in nature. Any statement made by Professor Chamberlain was only concerned with that issue. The only opinion sought by the appli-

Les intimés ne sont pas d'accord avec le paragraphe 7 et ils affirment que lorsque le président de la requérante, M. Adamson, a reçu l'avis de cotisation, il ne l'a pas lu immédiatement mais l'a plutôt mis de côté. Ce n'est qu'une fois le délai d'opposition écoulé que M. Adamson s'est rendu compte qu'il existait une procédure d'avis d'opposition.

Voir le contre-interrogatoire de John Adamson, pages 2 et 3, questions 1 à 15, et pages 30 à 32, questions 121 à 133.

La requérante et les intimés ont raison. La Cour estime que le document de deux pages a amené M. Adamson, une fois qu'il en eut pris connaissance, à reconsidérer sa position et a confirmé son opinion que la requérante O.R.C. avait déjà annulé son obligation quant à l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII et qu'il ressortait par conséquent du passage souligné que le Ministre intimé et ses employés ne réclamaient pas le paiement de la somme de 10 750 000 \$ inscrite sur l'autre page. Il est vrai que M. Adamson n'a pas lu immédiatement le document, qu'il ne s'est pas alors rendu compte qu'il existait une procédure d'avis d'opposition et qu'il a été incapable de dire au cours du contre-interrogatoire quelles expressions particulières ou quelles structures linguistiques du paragraphe cité l'ont ainsi amené à croire que ledit paragraphe faisait disparaître toute obligation de payer la somme inscrite sur l'autre page. Étant donné la manière dont la Cour interprète les éléments de preuve soumis, ces faits authentiques indiqués par les intimés ont peu de sens ou de force probante si on les compare au fait que le message du Ministre a amené M. Adamson à conclure tout à fait logiquement que ledit Ministre et ses employés n'exigeaient pas le paiement de la somme fixée, mais ne faisaient qu'accuser réception de la déclaration de la requérante.

[TRADUCTION] 8. À la fin de 1985 et au début de 1986, John Adamson a rencontré [suivent les noms de trois fonctionnaires dont l'un de ceux-ci travaille pour Revenu Canada, division des Recouvrements] afin de discuter de la possibilité pour O.R.C. de donner un bien en garantie pour l'impôt qu'elle pourrait devoir.

Voir l'affidavit de Gary John Adamson, paragraphe 10.

(Les intimés reconnaissent la véracité de ces faits.)

9. L'équipement scientifique acheté et qui devait servir à annuler l'impôt exigible a été évalué par le professeur Chamberlain. [Les intimés ajoutent à juste titre les remarques suivantes.] Revenu Canada a retenu les services du professeur Chamberlain uniquement pour qu'il vérifie si les recherches effectuées par la requérante étaient de nature scientifique. Toutes les déclarations du professeur Chamberlain ne portaient que sur cette question. La requérante ne cherchait à obtenir

cant from Revenue Canada was with respect to whether the financing arrangements for the purchase of certain equipment satisfied the transitional provisions of the *Income Tax Act*. No other opinion was sought from and no other opinion has been given by Revenue Canada with respect to any other issue.

- Paragraph 11 of affidavit of John Adamson and
- Cross-examination of John Adamson, pages 11-16, questions 50-65; pages 19-20, questions 73-76; pages 21-23, questions 82-87; and pages 53-56, questions 205-209.

10. On March 18, 1986, two of the creditors of O.R.C. (the Royal Bank of Canada and Canada Permanent Trust) were served with requirements to pay by the Minister of National Revenue. This has had the effect of freezing the funds held by them for O.R.C.

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, paragraphs 12 and 13.

(This is admitted by the respondents.)

11. Optical Recording has requested an extension of time to file a Notice of Objection to the Notice of Assessment of June 3, 1985. The Minister has refused to consent to such an extension of time.

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, paragraphs 14 and 15.

The respondents admit the above facts, but add that pursuant to subsection 167(5) of the *Income Tax Act* unless the Court is satisfied that the requirements of paragraph 167(5)(c) of the *Income Tax Act* are satisfied no extension shall be granted, notwithstanding the respondents' position.

12. Optical Recording has filed a tax return for its fiscal year ending February 28, 1986 which shows no Part VIII tax owing as the Part VIII liability has been eliminated through expenditures on research and development.

Reference: Affidavit of Gary John Adamson, Exhibit "P".

The respondents admit that the applicant has filed such a return, but they deny that the Part VIII tax liability has been eliminated through expenditures on research and development.

13. The Minister of National Revenue has indicated that it [*sic*] will continue its collection proceedings in this matter.

14. On July 3, 1986, six days before a scheduled hearing in the Supreme Court of Ontario brought by Canada Trust to interplead the sum of \$543,858 of monies due and owing to Digital Recording Corporation, the Minister consented to these funds being paid to Digital Recording Corporation.

(The respondents admit the facts expressed in paragraphs 13 and 14 above.)

The above-mentioned sum was held in escrow by the trust company for the purpose of paying the remaining expenditures for scientific research equipment, according to an escrow agreement, by

l'opinion de Revenu Canada que sur la question de savoir si les ententes de financement concernant l'achat d'un certain équipement étaient conformes aux dispositions transitoires de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. C'est tout ce qui a été demandé à Revenu Canada qui n'a donné son point de vue sur aucune autre question.

- a Paragraphe 11 de l'affidavit de John Adamson et son contre-interrogatoire aux pages 11 à 16, questions 50 à 65; pages 19 et 20, questions 73 à 76; pages 21 à 23, questions 82 à 87, et
- b pages 53 à 56, questions 205 à 209.

10. Le 18 mars 1986, deux des créanciers d'O.R.C. (la Banque Royale du Canada et Canada Permanent Trust) ont reçu signification de demandes péremptoires de paiement de la part du ministre du Revenu national, ce qui a eu pour effet de geler les fonds détenus par ces créanciers pour le compte de d'O.R.C.

c Voir l'affidavit de Gary John Adamson, paragraphes 12 et 13.

(Les intimés admettent ce fait.)

11. Optical Recording a demandé une prolongation du délai requis pour produire un avis d'opposition à l'avis de cotisation daté du 3 juin 1985. La réponse du Ministre a été négative.

d Voir l'affidavit de Gary John Adamson, paragraphes 14 et 15.

e Les intimés reconnaissent la véracité des faits qui précèdent; ils ajoutent toutefois que, suivant le paragraphe 167(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la Cour ne doit accorder une prolongation de délai que si elle est convaincue que les conditions de l'alinéa 167(5)(c) de ladite Loi sont remplies, peu importe la position des intimés.

f 12. Optical Recording a produit, pour son exercice financier se terminant le 28 février 1986, une déclaration d'impôt sur le revenu indiquant qu'elle ne devait aucun impôt exigible en vertu de la Partie VIII étant donné qu'elle avait ramené cet impôt à zéro en déduisant ses dépenses de recherche et de développement.

g Voir l'affidavit de Gary John Adamson, pièce «P».

Les intimés reconnaissent que la requérante a produit une telle déclaration mais ils nient qu'elle a annulé l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII en déduisant des dépenses de recherche et de développement.

h 13. Le ministre du Revenu national a indiqué qu'il poursuivrait les procédures de recouvrement engagées dans cette affaire.

i 14. Le 3 juillet 1986, soit six jours avant l'audition en Cour suprême de l'Ontario de la procédure engagée par Canada Trust afin de revendiquer la somme de 543 858 \$ due à Digital Recording Corporation, le Ministre a consenti à ce que ces fonds soient versés à Digital Recording Corporation.

(Les intimés reconnaissent la véracité des faits exposés aux paragraphes 13 et 14.)

En vertu d'un contrat de dépôt, la somme susmentionnée était détenue en dépôt fiduciaire par la compagnie de fiducie dans le but d'acquitter le reste des dépenses engagées pour l'achat d'équipe-

which total expenditures Mr. Adamson believed the applicant had, or would have, eliminated its Part VIII tax liability before or by the dawning of the day of reckoning.

In addition to the above-recited facts about which there is little relevant dispute here, the respondents would add certain others, thus:

A. The applicant chose to avail itself of the scientific research tax credit provisions of the *Income Tax Act* voluntarily and under no compulsion.

Cross-examination of John Adamson,
page 27, questions 106-107.

B. The applicant in filing designations under subsection 194(4) of the *Income Tax Act*, could have designated any amount up to \$21,500,000.

Cross-examination of John Adamson,
page 27, questions 108-109.

C. The applicant designated in total \$21,500,000 pursuant to subsection 194(4) of the *Income Tax Act* and declared that the Part VIII tax payable, which was 50% of the total amount designated, was \$10,750,000. The designations filed were prepared on the instructions of Mr. Adamson and were signed by him.

Cross-examination of John Adamson,
pages 25-27, questions 92-105.

(The above three statements of fact are correct.)

D. At the time the applicant filed the designations under subsection 194(4) of the *Income Tax Act*, it knew that its Part VIII tax payable would be 50% of the total amount designated.

Cross-examination of John Adamson,
page 27, question 110.

The above statement is correctly cited, but it would be most accurately stated "could be as much as 50% of the total amount". At the end of the tax year tax might have been entirely eliminated or might be less than 50%, but no more than 50%.

E. The assessment issued to the applicant, in respect of the designations filed, was in an amount equal to 50% of the total amount of the designations filed, which was \$10,750,000.

Cross-examination of John Adamson,
page 28, question 112.

The above statement E is also correctly cited but begs the question of whether or not that which is called an assessment is simply a nullity.

F. At the time the applicant received the Notice of Assessment it had not and at no time since receiving the Notice of

ment de recherche scientifique, dépenses grâce auxquelles M. Adamson croyait que la requérante avait ou aurait ramené à zéro l'impôt qu'elle devait payer en vertu de la Partie VIII, au plus tard à la fin de la journée du règlement.

Les intimés ajoutent certains autres faits à ceux qui sont exposés plus haut et qui ont donné lieu à peu de contestation en l'espèce:

[TRADUCTION] A. La requérante a décidé de son plein gré de se prévaloir des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relatives aux crédits d'impôt pour la recherche scientifique.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 27, questions 106 et 107.

B. En produisant les désignations prévues au paragraphe 194(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la requérante aurait pu désigner n'importe quel montant jusqu'à concurrence de 21 500 000 \$.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 27, questions 108 et 109.

C. Conformément au paragraphe 194(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la requérante a désigné un montant total de 21 500 000 \$ et elle a déclaré que l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII, soit 50 % du montant total désigné, s'élevait à 10 750 000 \$. Les désignations ont été préparées suivant les instructions de M. Adamson qui les a signées.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
pages 25 à 27, questions 92 à 105.

(Les trois exposés des faits qui précèdent sont exacts.)

D. Lorsqu'elle a produit les désignations conformément au paragraphe 194(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la requérante savait que l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII serait égal à 50 % du montant total désigné.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 27, question 110.

L'énoncé qui précède est cité correctement, mais il serait plus exact s'il était rédigé comme suit: [TRADUCTION] «pourrait être égal à 50 % du montant total». À la fin de l'année financière, l'impôt aurait pu être ramené à zéro, ou inférieur mais non supérieur à 50 %.

[TRADUCTION] E. Le montant de la cotisation envoyée à la requérante au sujet des désignations produites égalait 50 % du montant total desdites désignations, soit 10 750 000 \$.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 28, question 112.

L'énoncé E susmentionné est aussi correctement cité, mais il considère comme réglée la question de savoir si la présumée cotisation est tout simplement nulle.

[TRADUCTION] F. Ni au moment où elle a reçu l'avis de cotisation ni par la suite, la requérante n'a reçu confirmation

Assessment has the applicant received any confirmation from Revenue Canada that they were satisfied that the Company's Part VIII tax liability would be satisfied.

Cross-examination of John Adamson,
page 33, question 134;
pages 11-16, questions 50-65;
pages 19-20, questions 73-76;
pages 21-23, questions 82-87; and
pages 53-56, questions 205-209.

G. The assessment issued to the applicant has not been altered by virtue of any objection or appeal filed by the applicant.

Cross-examination of John Adamson,
page 28, questions 113-114.

H. The applicant has at no time offered to provide security to Revenue Canada for its Part VIII tax liability and has refused all requests for security made by Revenue Canada.

Cross-examination of John Adamson,
pages 43-44, questions 169-171; and
pages 50-51, questions 187-191.

I. The Requirements To Pay issued in respect of the applicant's Part VIII tax liability do not refer to any Notice of Assessment.

Cross-examination of John Adamson,
pages 41-43, questions 162-168.

J. The applicant's Part VIII income tax return was filed in early April, 1986.

Cross-examination of John Adamson,
pages 38-41, questions 153-161.

K. Revenue Canada is currently auditing the applicant's Part VIII return.

Cross-examination of John Adamson,
page 53, question 200.

L. Paragraph 10 of the affidavit of John Gary Adamson, sworn June 18, 1986, should be amended to read, *inter alia*:

On both occasions I advised [the department's collections official] and do verily believe that there was no need for collateral security as O.R.C. had satisfied the potential tax liability through its equipment purchase made with Digital and that O.R.C. is a well established business in Toronto.

Cross-examination of John Adamson,
page 36, questions 145-146.

(Statements F to L are correct.)

The respondents also allege, as a fact, that which is properly a conclusion of law:

M. At all material times the applicant, by virtue of subsection 195(2) of the *Income Tax Act*, was liable to make a payment under the *Income Tax Act*.

In terms of the relief sought here, that statement is a double-edged sword of the kind traditionally associated with the allegorical symbol of justice.

que Revenu Canada était convaincu que la compagnie rembourserait l'impôt qu'elle devait en vertu de la Partie VIII.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 33, question 134;
a pages 11 à 16, questions 50 à 65;
pages 19 et 20, questions 73 à 76;
pages 21 à 23, questions 82 à 87, et
pages 53 à 56, questions 205 à 209.

G. La cotisation envoyée à la requérante n'a pas été modifiée par suite d'une opposition ou d'un appel interjeté par celle-ci.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 28, questions 113 et 114.

H. La requérante n'a jamais offert à Revenu Canada de lui fournir un bien en garantie de l'impôt qu'elle devait payer en vertu de la Partie VIII et elle a refusé toutes les demandes de garantie faites par Revenu Canada.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
pages 43 et 44, questions 169 à 171, et
pages 50 et 51, questions 187 à 191.

I. Les demandes péremptoires de paiement établies au sujet de l'impôt dû par la requérante en vertu de la Partie VIII ne font mention d'aucun avis de cotisation.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
pages 41 à 43, questions 162 à 168.

J. La requérante a produit au début d'avril 1986 sa déclaration d'impôt sur le revenu exigible en vertu de la Partie VIII.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
pages 38 à 41, questions 153 à 161.

K. Revenu Canada vérifie actuellement la déclaration d'impôt produite par la requérante en vertu de la Partie VIII.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 53, question 200.

L. Le paragraphe 10 de l'affidavit de Gary John Adamson, fait sous serment le 18 juin 1986, devrait être modifié de la manière suivante:

À ces deux occasions, j'ai indiqué [au fonctionnaire du service des recouvrements], et je le crois, qu'il n'était pas nécessaire pour O.R.C. de donner un bien en garantie parce qu'elle avait acquitté son obligation fiscale éventuelle en achetant de l'équipement à Digital et qu'elle est une compagnie bien établie à Toronto.

Contre-interrogatoire de John Adamson,
page 36, questions 145 et 146.

(Les affirmations contenues aux paragraphes F à L sont exactes.)

Les intimés allèguent aussi un fait qui constitue en réalité une conclusion de droit:

[TRADUCTION] M. Pendant toute la période en cause, la requérante était tenue d'effectuer un paiement en vertu du paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Pour ce qui est du redressement demandé en l'espèce, cette affirmation constitue un argument à double tranchant qu'on associe traditionnellement à la représentation symbolique de la justice.

Subsection 195(2) of the Act [as re-enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 95] will be considered, in conjunction with other pertinent matters, after consideration of the question of this Court's jurisdiction to adjudicate on the applicant's motion for relief pursuant to section 18 of the *Federal Court Act*. The question is raised and discussed by both sides.

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

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

The learned Judge of first instance held that, in this case, section 29 did not deprive the Trial Division of the jurisdiction to grant the application made by the respondents under section 18 of the *Federal Court Act* because, in his view, the appeal provided for in the *Income Tax Act* was restricted to questions of "quantum and liability" while the respondents' application raised the more fundamental question of the Minister's legal authority to make the assessments. We cannot agree with that distinction. The right of appeal given by the *Income Tax Act* is not subject to any such limitations.

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

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

The case at bar raises issues about the paragraph attached to the purported notice of assessment (Exhibit "D", above recited) and the respondent Minister's policy of collections (Exhibit

Le paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [ajouté par S.C. 1984, chap. 1, art. 95] sera examiné en corrélation avec d'autres questions pertinentes, une fois déterminée la compétence de la Cour pour connaître de la demande de redressement présentée par la requérante sur le fondement de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Cette question a été soulevée et discutée par les deux parties.

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

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

Le savant juge de première instance a statué que, en l'espèce, l'article 29 n'enlevait pas à la Division de première instance sa compétence pour accueillir la demande présentée par les intimés en vertu de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale* parce que, à son avis, l'appel que prévoyait la *Loi de l'impôt sur le revenu* était limité à des questions concernant [TRADUCTION] «le montant et l'assujettissement à l'impôt» alors que la demande des intimés soulevait la question plus fondamentale du pouvoir du Ministre d'établir les cotisations en cause. Nous ne pouvons approuver cette distinction. Le droit d'appel que confère la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas assujéti à de telles restrictions.

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

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

Les questions soulevées en l'espèce au sujet du paragraphe joint au supposé avis de cotisation (pièce «D», déjà mentionnée) et à propos de la politique de recouvrement du Ministre intimé

“A” to Mr. Adamson’s affidavit), which are quite beyond the scope of the appeal provisions of the *Income Tax Act* upon which the Appeal Division relied in order to invoke section 29 of the *Federal Court Act* in derogation of the Trial Division’s jurisdiction in the *Parsons* case.

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

A brief general explanation of the Scientific Research Tax Credit (SRTC) program, in more narrative prose than the Act provides, can be gleaned from the first two pages of the Department’s internal paper on administrative policy and procedures, a copy of which is annexed as Exhibit “A” to Mr. Adamson’s affidavit, thus:

Incentives for research and development (R & D) have been provided in the *Income Tax Act* since 1944. However, in the past these tax incentives were only of value to companies that were in a taxable position. The SRTC mechanism was introduced to allow research companies to provide tax incentives to investors to assist the research companies in attracting external financing for their R & D programs. SRTC’s may be issued after September 1983 and in respect of qualified R & D expenditures incurred after April 19, 1983.

The SRTC provisions enable a corporation to issue capital stock, debt obligations or certain rights (SRTC securities) after September 30, 1983 to raise capital to fund its R & D activities. Pursuant to subsection 194(4) of the Act, a company issuing SRTC securities can designate, by filing prescribed form T2113 no later than the end of the month following the month of issue, any amount up to the issue price of the SRTC security (net of any government assistance received by the

(pièce «A» jointe à l’affidavit de M. Adamson) vont bien au-delà des dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* prévoyant un droit d’appel sur lesquelles la Division d’appel s’est fondée pour invoquer l’article 29 de la *Loi sur la Cour fédérale* afin de ne pas reconnaître la compétence de la Division de première instance dans l’affaire *Parsons*.

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

On peut trouver dans les deux premières pages d’un document interne du Ministère portant sur la politique administrative et les procédures à suivre et dont une copie a été jointe à l’affidavit de M. Adamson sous la cote «A», une explication brève et générale du programme de Crédits d’impôt pour la recherche scientifique (CIRS), rédigée dans un style plus narratif que celui de la Loi:

La *Loi de l’impôt sur le revenu* prévoit des encouragements à la recherche et au développement (R & D) depuis 1944. Toutefois, ces encouragements fiscaux n’étaient auparavant utiles qu’aux seules compagnies qui avaient des revenus imposables. Les CIRS ont été créés pour permettre à des compagnies qui faisaient de la recherche de faire bénéficier des investisseurs de leurs encouragements fiscaux afin de les aider à dénicher du financement provenant de l’extérieur pour leurs programmes de R & D. Les CIRS peuvent être accordés après septembre 1983 à l’égard de dépenses de R & D admissibles qui ont été engagées après le 19 avril 1983.

Les dispositions relatives aux CIRS autorisent une corporation imposable à émettre des actions et des créances ou à accorder certains droits (titres aux fins d’un CIRS) après le 30 septembre 1983, afin de mobiliser des fonds pour financer ses activités de R & D. En vertu du paragraphe 194(4) de la Loi, une compagnie qui émet des titres aux fins d’un CIRS peut désigner, en produisant une formule prescrite T2113 au plus tard le dernier jour du mois qui suit le mois de l’émission, tout montant

investor in respect of the security). The first purchaser of the SRTC securities will thereby become entitled to deduct a tax credit equating to 50% of the amount designated by the issuer in respect of the SRTC securities.

(pages 00006 and 00007 of the motion record)

In making its designation, the applicant effected a timely filing of the prescribed form T2113, which is exhibited as schedule "A" to the respondents' points of argument. Having designated \$21,500,000, the applicant became liable to pay, on account of its tax payable pursuant to Part VIII of the Act, the sum of \$10,750,000. Such liability is provided in subsection 195(2) of the Act.

The eye of the storm for the present litigation resides in subsection 195(2) of the *Income Tax Act*. It runs as follows:

195. ...

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

This solemn enactment of Parliament is mandatory, absolute and precise.

The ultimate tax, on account of which subsection 195(2) exacts the above mentioned 50%, will not be assessed in excess of that amount. "However, to the extent that a corporation's Part VIII tax liability is extinguished by Part VIII refunds generated before the end of the year in which [it] issued SRTC securities, no Part VIII tax or interest thereon will be payable" according to the said policy paper, exhibit "A" at its pages 2 and 3. (pages 00008 and 00009 of the motion record)

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

ne dépassant pas le prix d'émission des titres pertinents (libres de toute aide gouvernementale reçue par l'investisseur à l'égard du titre visé). Le premier acheteur des titres aux fins du CIRS acquiert ainsi le droit de demander un crédit d'impôt égal à 50 % du montant désigné par l'émetteur à l'égard des titres visés.

(pages 00006 et 00007 du dossier de la requête)

En faisant sa désignation, la requérante a produit dans le délai prescrit la formule T2113 qui constitue l'annexe A et est jointe aux arguments des intimés. Ayant désigné un montant de 21 500 000 \$, la requérante était tenue de verser une somme de 10 750 000 \$ au titre de son impôt payable en vertu de la Partie VIII de la Loi. Cette obligation découle du paragraphe 195(2) de la Loi.

Le paragraphe 195(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est au centre même du litige. En voici le libellé:

195. ...

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

Cette disposition adoptée solennellement par le Parlement est obligatoire, absolue et précise.

Le montant final de l'impôt, au titre duquel le paragraphe 195(2) exige le versement de 50 % du total des sommes désignées, ne sera pas supérieur à ce montant. L'énoncé de politiques joint sous la cote «A» prévoit aux pages 2 et 3 (pages 00008 et 00009 du dossier de la requête): «Toutefois, aucun impôt ou intérêt en vertu de la Partie VIII ne sera exigible dans la mesure où l'impôt exigible d'une corporation en vertu de la Partie VIII est annulé par les remboursements de la Partie VIII accumulés à la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle [elle] a émis les titres aux fins du CIRS visé».

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

strict, the legislative provisions will not work. So, the Minister provides, extra-legally, for voluntary arrangements, of which there is no parliamentary approval.

No doubt successive ministers can be credited with good intentions by taxpaying corporations engaged in scientific research, which must appreciate the indulgence of the "extra-legal" voluntary arrangements. But, in law, those intentions are quite beside the point.

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

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

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

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

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

The respondents' policy is revealed in exhibit "A" which is too voluminous to be recited here. It is stated to be "for departmental use only" as the respondents' counsel confirmed. Two samples will suffice to demonstrate how that policy departs from the precise and absolute command which Parliament enacted in subsection 195(2). At pages 5 and 6 (pages 00011 & 00012 of the motion record):

Ministre se montre strict, les dispositions législatives seront inapplicables. C'est pourquoi le Ministre prévoit des arrangements volontaires qui ne sont assujettis à aucune disposition législative ni ne dépendent de l'approbation du Parlement.

Il ne fait aucun doute que les sociétés engagées dans la recherche scientifique doivent apprécier le caractère indulgent de ces arrangements volontaires non prévus dans la Loi ainsi que les bonnes intentions des différents ministres qui se sont succédés. Mais, du point de vue juridique, ces bonnes intentions n'ont rien à voir.

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

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

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

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

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

La pièce «A» expose en détail la politique suivie par les intimés, mais elle est beaucoup trop longue pour être citée en l'espèce. Comme l'ont confirmé les avocats des intimés, le document indique qu'il est réservé «à l'usage du Ministère seulement». Deux extraits de cette politique suffiront à montrer comment elle s'écarte de la règle précise et absolue adoptée par le Parlement au paragraphe 195(2). Voici un extrait des pages 5 et 6 (pages 00011 et 00012 du dossier de la requête):

As the purpose of this project is to determine the corporation's ability to satisfy its Part VIII tax obligation, the following questions should be answered in the course of the interview(s) and a copy of the results placed in the T2 file with the permanent correspondence:

1. How does the taxpayer intend to satisfy its Part VIII tax liability?

At page 7 of exhibit "A" (page 00013 of the motion record):

Where it is evident that the company has generated or will generate a Part VIII tax refund sufficient to offset its Part VIII tax liability, no further action is required. In addition, no further action is required for companies that appear to be sound taxpayers based upon an evaluation of their corporate history, size, financial status and the nature of their operations or for companies that can establish that they have the technological capability to carry out a bona fide research project (i.e. qualified personnel, proper facilities, etc.) and the financial capability to spend sufficient funds on qualified R & D to eliminate its Part VIII tax liability (i.e. the taxpayer has access to sufficient internal or external financing to incur sufficient R & D expenses).

Counsel for the respondents were offered a recess during the hearing, for the purpose of consulting among themselves, or with anyone else, in order to reflect upon their position in regard to the Minister's lawful authority, if any, to effect his indulgent policy scheme evinced in exhibits "A" and "D". They declined the recess but conferred together at the counsel table and then indicated that they could cite no such authority.

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

Étant donné que ce projet a pour but d'établir si les corporations sont à même de s'acquitter de leurs obligations fiscales en vertu de la Partie VIII, des réponses doivent être apportées aux questions suivantes à l'entrevue et une copie des résultats doit être placée dans le dossier T2 avec la correspondance permanente.

1. Comment le contribuable a-t-il l'intention de s'acquitter de son obligation fiscale [sic] en vertu de la Partie VIII?

À la page 7 de la pièce «A» (page 00013 du dossier de la requête), on trouve le texte suivant:

Lorsqu'il semble évident que la compagnie a accumulé ou accumulera un remboursement d'impôt en vertu de la Partie VIII suffisant pour annuler son obligation fiscale en vertu de la Partie VIII, aucune autre mesure n'est requise. Il en va de même de compagnies qui semblent être des contribuables intègres d'après une évaluation de leurs antécédents, de leur importance, de leur situation financière et de la nature de leurs activités, ainsi que les compagnies qui peuvent démontrer qu'elles ont les ressources technologiques nécessaires pour mener un véritable projet de recherche (c'est-à-dire du personnel qualifié, les installations nécessaires, etc.) et la capacité financière de consacrer suffisamment de fonds en dépenses de R & D admissibles pour annuler leurs obligations fiscales en vertu de la Partie VIII (c'est-à-dire que le contribuable a accès à un financement interne ou externe suffisant pour engager des dépenses de R & D suffisantes).

On a proposé aux avocats des intimés de suspendre l'audience afin de leur permettre de se consulter ou de consulter toute autre personne quant à leur position au sujet du pouvoir conféré par la Loi, le cas échéant, habilitant le Ministre à appliquer sa politique conciliante exposée dans les pièces «A» et «D». Ils ont refusé la suspension de l'audience mais se sont entretenus à leur table et ont ensuite indiqué qu'ils ne pouvaient pas dire quel était ce pouvoir.

Étant donné, comme les avocats des intimés l'ont reconnu, que l'invitation du Ministre de ne pas tenir compte de l'ordre de payer 50 % du montant désigné dans le délai prescrit n'est pas prévue par la Loi, elle va manifestement au-delà des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et n'est pas visée par le processus de l'opposition et les autres dispositions d'appel qui ont été adoptées par le Parlement. De même, le Ministre n'est pas habilité par la Loi ou autrement à faire échec au paragraphe 195(2) en ayant recours aux dispositions des paragraphes 153(1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 86; chap. 109, art. 19; chap. 140, art. 104; 1985, chap. 45, art. 85] ou (1.1) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 86] ou de l'article 17 de la *Loi sur l'administration financière*, S.R.C. 1970, chap. F-10.

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

The respondents' counsel's secondary plea of necessity rings hollow because successive Ministers have always been members of the successive governments of the day, which always can, and frequently did and do lay before Parliament numerous amendments to this Act. If there were such necessity for this policy of counselling and permitting disobedience of the law, why not seek approval and ratification by Parliament? Parliament is the only constitutional arbiter to decide whether or not such indulgence be necessary and Parliament alone can and could enact it into law or decline to do so.

After the completion of all oral argument, counsel on both sides were invited to submit, in writing, any further thoughts on any of the issues debated in the court room. Under cover of a letter dated August 21, 1986, the respondents' counsel submitted "Further Submissions by the Respondents", signed by the three counsel, with a copy to the applicant's counsel.

The judgments in *The Queen v. Gary Bowl Ltd.*, [1974] 2 F.C. 146; 74 DTC 6401 (C.A.), and in *Danielson v. Canada (Deputy Attorney General)*, [1987] 1 F.C. 335; 86 DTC 6340 (T.D.), are cited for the respondents.

In the *Gary Bowl* decision, it was contended that a judgment of the Tax Review Board allowing an appeal from "nil assessments" was a nullity and that no appeal could be taken from a nullity to this Court. The present Chief Justice of the Federal Court was then a member of the appellate panel and, for the Court he wrote (at pages 150-151 F.C.; 6403 DTC) to the effect that, whereas the Board ought to have realized immediately that there was no relief which it could properly accord and that the appeal ought to have been dismissed, nevertheless that circumstance did not deprive the Board of jurisdiction to deal with what purported

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

La défense de nécessité invoquée accessoirement par les avocats des intimés a peu de sens étant donné que les ministres qui se sont succédés ont toujours été membres des différents gouvernements en place qui peuvent toujours, comme ils l'ont souvent fait, soumettre au Parlement de nombreux amendements à la Loi. Si cette politique consistant à conseiller et à permettre la désobéissance à la loi était nécessaire, pourquoi ne pas chercher à obtenir l'approbation et la ratification du Parlement? Celui-ci est le seul arbitre constitutionnel qui peut décider s'il est nécessaire de faire preuve d'une telle indulgence, et lui seul peut et pourrait adopter des dispositions législatives à cet effet ou refuser de le faire.

Une fois les plaidoiries terminées, la Cour a invité les avocats des deux parties à présenter par écrit tout autre argument sur n'importe quelle des questions débattues dans la salle d'audience. Dans une lettre datée du 21 août 1986 qui a été signée par les trois avocats des intimés et dont une copie a été envoyée à l'avocat de la requérante, lesdits avocats ont soumis les [TRADUCTION] «Arguments additionnels des intimés».

Les intimés ont cité les jugements rendus dans les affaires *La Reine c. Gary Bowl Ltd.*, [1974] 2 C.F. 146; 74 DTC 6401 (C.A.) et *Danielson c. Canada (sous-procureur général)*, [1987] 1 C.F. 335; 86 DTC 6340 (C.F. 1^{re} inst.).

Dans l'affaire *Gary Bowl*, on a prétendu qu'un jugement de la Commission de révision de l'impôt qui avait accueilli un appel formé contre des «cotisations portant la mention *nil*» était nul et qu'aucun appel ne pouvait être interjeté d'une décision nulle devant cette Cour. Le juge en chef actuel de la Cour fédérale faisait alors partie du tribunal d'appel et il a écrit au nom de la Cour (aux pages 150 et 151 C.F.; 6403 DTC) que, même si la Commission aurait dû se rendre compte immédiatement qu'il n'existait aucun redressement qu'elle pouvait accorder à bon droit et que l'appel devait être rejeté, cela ne l'empêchait pas de statuer sur

to be an appeal pursuant to the Act. There the fact of a properly lawful assessment—a “nil” assessment to be sure—was not questioned and, of course, there was no suggestion that the Minister had created any illegal anomaly in order to induce breach of the law, an anomaly which is not even contemplated by procedures provided in the *Income Tax Act*. The *Gary Bowl* decision, unexceptionally correct in and for the noted circumstances, does not engage or bear upon the circumstances here.

The *Danielson* case relates to delay in collection whereby “an amount assessed in respect of a taxpayer” was reasonably considered to be jeopardized, pursuant to section 225.2 of the Act [as added by S.C. 1985, c. 45, s. 116]. Having declined to submit any evidence herein, the respondents fail to demonstrate that circumstance here. Nor is there any evidence here of the notice to the taxpayer prescribed by that section. On the contrary, the applicant here complains that, while it was still engaged in attempting to demonstrate to the respondent Minister its elimination of Part VIII tax liability, the Minister effected the freezing of its operating accounts without notice or other warning.

The respondents’ counsel, in their latest submission, return to the *Bechthold* decision and emphasize subsection 152(8) which deems an assessment to be valid, subject to certain conditions. It will be noted that in the latter case (F.C., at page 126; DTC, at page 6070) it is said “subsections (4) [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84; c. 45, s. 59] and (7) of section 152 allow the Minister to assess at any time”. To “assess” in terms of the Act must mean all or either of “to calculate, to compute and to fix and to determine”. The verb “assess” does not operate at large. It is not expressed in an intransitive usage. It is transitive. The Minister must assess something. He assesses tax(es), penalty and interest. What then could he assess pursuant to subsection 195(2)? Not taxes, for they were not yet due. What was due was a payment “on account of . . . tax”. How could the Minister calculate, compute, fix or determine any sum of tax in regard to subsection 195(2)? All the calculating, comput-

ce qui était censé être un appel formé en vertu de la Loi. Il n’a pas été mis en doute dans cette affaire qu’il s’agissait d’une cotisation conforme à la loi, c’est-à-dire une cotisation «portant la mention *nil*», et on n’a évidemment pas laissé entendre que le Ministre avait créé une irrégularité afin d’entraîner une violation de la loi, irrégularité qui n’est même pas prévue dans les dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* relatives à la procédure. La décision rendue dans l’affaire *Gary Bowl* qui est tout à fait correcte dans les circonstances mentionnées n’a aucune incidence sur les faits de l’espèce.

Dans l’affaire *Danielson* qui concerne le délai accordé pour effectuer un paiement, on a considéré que le recouvrement de [TRADUCTION] «l’impôt établi à l’égard d’un contribuable» était compromis au sens de l’article 225.2 de la Loi [ajouté par S.C. 1985, chap. 45, art. 116]. Ayant refusé de produire tout élément de preuve, les intimés n’ont pas prouvé l’existence d’une telle circonstance en l’espèce. Il n’y a pas non plus de preuve qu’un avis a été donné au contribuable comme le prescrit cet article. Au contraire, la requérante en l’espèce prétend pendant qu’elle tentait encore de prouver au Ministre qu’elle avait annulé l’obligation fiscale que lui impose la Partie VIII, ledit Ministre a gelé ses comptes d’exploitation sans avis ou autre avertissement.

En présentant leur dernier argument, les avocats des intimés reviennent à la décision rendue dans l’affaire *Bechthold* et insistent sur le paragraphe 152(8) qui porte qu’une cotisation est réputée valide sous réserve de certaines conditions. Il faut souligner que la Cour a dit dans cette dernière affaire (C.F., à la page 126; DTC, à la page 6070) que «Les paragraphes (4) [mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 84; chap. 45, art. 59] et (7) de l’article 152 autorisent le Ministre à fixer des impôts à une date quelconque». Au sens de la Loi, les mots «fixer l’impôt» signifient [TRADUCTION] «calculer, évaluer, fixer et déterminer». Le verbe «fixer» («*assess*») n’a pas une portée générale. Il est utilisé à la forme non pas intransitive mais transitive. Le Ministre doit fixer quelque chose. Il fixe l’impôt, l’amende et l’intérêt. Que pouvait-il donc fixer en vertu du paragraphe 195(2)? Sûrement pas des impôts car ils n’étaient pas encore dus. C’était un paiement «au titre de [l’]impôt» qui était

ing, fixing and determining had already been done, by Parliament, in exacting 50% of the amounts designated to be paid by the end of the following month. There was nothing for the Minister to assess. Parliament performed the assessment as such and demanded payment forcefully and precisely. What Parliament did was quite adequate, and did not call for the Minister's interference.

The respondents' counsel offer the Minister's objective and intentions as a basis for usurping legislative power, and in so doing they merely emphasize the illegality of such usurpation. Here is part 5 of their further submissions:

The timing for the collection of Part VIII tax is fixed by statute. A payment on account of tax is required to be made by subsection 195(2) within 2 months (at the latest) of the date as of which a designation under s. 194 is made. In practice the Minister may extend the time for the payment. The extension depends upon various circumstances but the underlying objective is to secure the taxes due. To either rigidly adhere to the mandatory requirement of s. 195(2) or to extend the time for payment as a matter of course could seriously impair the working of the Part VIII scheme.

It is submitted that in the circumstances the Minister is the appropriate person to decide whether the circumstances warrant an extension of time for collection or not. The effect of subsection 195(2) is that the debt due to Her Majesty (s.222) is crystallized as of the end of the month following the month in which the amount was designated. The Minister's action in dealing with the Applicant in collecting the debt is analagous [sic] to that of other creditors in similar circumstances. Any concession made with respect to discharging the debt does not affect the validity of the debt itself. It would not be appropriate either to legislate or to direct judicially the process of such negotiations for there is no question involved of the relative rights of the parties. All concessions made by the Minister were for the benefit of the Applicant. The concessions were made gratuitously. It is submitted that the practice of the Minister in collection matters of taking into account the particular circumstances of a taxpayer and the preservation of the public purse is to be encouraged rather than inhibited in order to achieve the purpose of the Part VIII scheme. [Emphasis added.]

As noted above, Parliament provided adequately and lawfully for the preservation of the public purse, and it did not provide for the Minister's usurpation of its legislative power.

dû. Comment le Ministre pouvait-il, en vertu du paragraphe 195(2), calculer, évaluer, fixer ou déterminer quelque somme que ce soit au titre de l'impôt? Cette somme avait déjà été calculée, évaluée, fixée et déterminée par le Parlement qui exige qu'un montant égal à 50 % des montants désignés soit payé avant la fin du mois suivant. Le Ministre n'avait rien à fixer. Le Parlement a établi la cotisation et en a exigé le paiement d'une manière précise. Ce qu'il a fait était tout à fait approprié et il n'y avait pas lieu pour le Ministre d'intervenir.

Les avocats des intimés invoquent l'objectif visé par le Ministre et ses intentions pour justifier son usurpation du pouvoir législatif et ils ne font ainsi que mettre en évidence l'illégalité d'une telle façon d'agir. Voici la partie 5 de leurs arguments additionnels:

[TRADUCTION] Le moment du recouvrement de l'impôt exigible en vertu de la Partie VIII est fixé dans la Loi. Le paragraphe 195(2) exige qu'un paiement au titre de l'impôt soit effectué dans les deux mois (au plus tard) de la date à laquelle la désignation prévue à l'art. 194 est faite. En pratique, le Ministre peut accorder une prolongation du délai du paiement selon les circonstances, l'objectif fondamental de cette prolongation étant de protéger le recouvrement des impôts dus. L'obéissance stricte à l'exigence péremptoire du par. 195(2) ou encore la prolongation systématique du délai de paiement pourraient gravement entraver le fonctionnement de la Partie VIII.

Il est allégué que, dans les circonstances, le Ministre est la personne toute désignée pour déterminer si les faits justifient ou non la prolongation du délai de recouvrement. Il découle du paragraphe 195(2) que la dette due à Sa Majesté (art. 222) se matérialise le dernier jour du mois suivant celui où le montant a été désigné. En traitant avec la requérante pour recouvrer le montant dû, le Ministre agit de la même manière que d'autres créanciers placés dans les mêmes circonstances. Tout compromis fait pour acquitter la dette n'a aucune incidence sur la validité de la dette elle-même. Il ne serait pas approprié de légiférer sur le déroulement de ces négociations ou encore de réglementer ces dernières par voie judiciaire car les droits respectifs des parties ne sont pas en cause. Tous les compromis faits par le Ministre l'ont été pour le bénéfice de la requérante. Ils ont été faits gracieusement. Il est allégué que la pratique du Ministre qui consiste, en matière de recouvrement, à tenir compte des circonstances particulières dans lesquelles se trouve un contribuable et de la protection des deniers publics doit être encouragée plutôt qu'interdite afin d'atteindre l'objectif de la Partie VIII. [Non souligné dans le texte original.]

Comme il a déjà été mentionné, le Parlement a pris des mesures adéquates et légales pour assurer la protection des deniers publics et non pour que le Ministre usurpe son pouvoir législatif.

As the applicant's counsel argues, this situation is not, in the words of subsection 152(8), merely a matter of "any error, defect or omission" in an assessment "or in any proceeding under this Act relating thereto". He rightly argues, in his response to the respondents' further submissions, that the Minister, in effect, stepped, and induced the applicant to follow him, outside the proceedings under the Act. As such, he argues, that subsection cannot be applied to validate a purported notice of assessment issued without jurisdiction, as this is not contemplated by the subsection.

The applicant's counsel is willing to concede that although the Minister may indeed exercise some discretion as to whether the circumstances of a particular case warrant an extension of time for collection, (without mentioning the régime of subsection 195(2) specifically in this regard) he nevertheless asserts that upon the Minister making a representation to a taxpayer, that representation should be binding. Here, he asserts again that the applicant is, indeed, prejudiced for, having relied on the Minister's written offer (exhibit "D" to Mr. Adamson's affidavit, previously recited) in writing, it did not file a notice of objection. Since, as the applicant contends, it had already eliminated its liability in respect of the tax referred to in the form of notice of assessment it was led to believe that there was no need for a notice of objection, and now the applicant is too late to put forward its notice of objection in the course of a regular appeal under the *Income Tax Act*.

There is a strong fibre in the fabric of our law which is to the effect that neither the Sovereign, nor the Sovereign's minister nor yet any *exactor regis* is above the law. So strong is that fibre that our people have come rightly to expect that a minister of the Crown will not counsel them to break the law.

It is reasonable to hold that John Adamson, the applicant's president, harboured that same expectation, as his affidavit and cross-examination demonstrate. The apparent authority of the Deputy Minister who "signed" the note attached to the assessment notice (exhibit "D") would dupe many a reasonable taxpayer into accepting the

Comme le soutient l'avocat de la requérante, cette situation n'est pas, suivant les termes du paragraphe 152(8), une simple question «[d']erreur, vice de forme ou omission» dans une cotisation «ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi». Il soutient à juste titre dans sa réponse aux arguments additionnels des intimés que le Ministre s'est en fait écarté des procédures prévues par la Loi et a incité la requérante à faire de même. C'est pourquoi il allègue qu'il n'est pas possible d'appliquer ce paragraphe pour valider un prétendu avis de cotisation délivré sans compétence étant donné que cela n'est pas prévu par ledit paragraphe.

L'avocat de la requérante veut bien admettre que le Ministre jouit en fait d'un certain pouvoir discrétionnaire pour déterminer si les faits d'un cas particulier justifient une prolongation du délai de recouvrement (sans qu'il mentionne expressément à cet égard les dispositions du paragraphe 195(2)) mais il prétend que le Ministre devrait être lié par les représentations qu'il fait à un contribuable. Il ajoute que la requérante en l'espèce subit en fait un préjudice car, s'étant fondée sur l'offre écrite du Ministre (pièce «D» jointe à l'affidavit de M. Adamson, susmentionnée), elle n'a pas déposé d'avis d'opposition. La requérante soutient que, vu qu'elle avait déjà annulé son obligation fiscale à l'égard de l'impôt mentionné dans la formule de l'avis de cotisation, elle a été amenée à croire qu'il n'était pas nécessaire de produire un avis d'opposition et il est maintenant trop tard pour qu'elle produise un tel avis dans le cadre d'un appel ordinaire interjeté en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Il existe dans l'ensemble de notre système légal un fort courant suivant lequel ni le souverain ni le ministre du souverain ni un exacteur de celui-ci n'est au-dessus de la loi. Ce courant est si fort que nos citoyens s'attendent, à juste titre, à ce qu'un ministre de la Couronne ne leur conseillera pas d'enfreindre la loi.

Il est raisonnable de conclure que le président de la requérante, John Adamson, s'attendait à la même chose comme l'indiquent d'ailleurs son affidavit et son contre-interrogatoire. Le pouvoir apparent du sous-ministre qui a «signé» la note jointe à l'avis de cotisation (pièce «D») amènerait plus d'un contribuable raisonnable à croire à la

legitimacy of the assertions therein, and the more so (in light of human nature), because no payment was demanded. By that note the Minister was, in effect, telling the applicant: "Despite the law enacted by Parliament in subsection 195(2), you do not have to obey Parliament's absolute and precise command to pay on account of tax until I or my officials tell you to pay." The Minister sought to put himself above the law in purporting to absolve the applicant from its lawful duty, and in publishing a notice to that illegal effect.

So it was that after the time in April, 1985, when the applicant, O.R.C. designated the \$21,500,000 pursuant to section 194 [as re-enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 95; c. 45, s. 82; 1985, c. 45, s. 105], the Minister and his officials failed to take that strict approach, which was their duty, to exact the 50% which Parliament commanded to be paid. That was certainly the time to do it.

So it also was that in early June, 1985, when that curious "assessment" (not of tax, but maybe of the sum already levied under subsection 195(2) of the Act) was directed to the applicant, the respondent counselled the applicant conditionally not to pay because the Department "is prepared to modify or withhold its usual collection action". Of course, with such apparently official encouragement—albeit not read immediately by Mr. Adamson—the applicant did not pay and the respondent did not enforce the law which commanded payment. The Minister bears greater responsibility—blame—for this flouting of the law than does the applicant.

Printed forms are part of the essential mystique of governments in the twentieth century, but one must not be dazzled by printed forms even when they are officially prescribed. The printed form itself, carries no legal force. One wonders why the Minister, or his Deputy or their officials, in conveying whatever message they intended to convey on June 3, 1985, chose to make a Notice of Assessment form the vehicle. There was no Part VIII tax due to assess at that time. Nor was the Minister then demanding payment as his words

légitimité des affirmations qui y figurent, d'autant plus (compte tenu de la nature humaine) qu'aucun paiement n'était exigé. En fait, le Ministre disait à la requérante dans cette note: [TRADUCTION] «Malgré la règle de droit adoptée par le Parlement au paragraphe 195(2), vous n'êtes pas obligée de vous conformer à l'ordre absolu et précis de payer une somme au titre de l'impôt tant que mes fonctionnaires ou moi-même ne vous disons pas de le faire.» Le Ministre a cherché à se placer au-dessus de la loi en prétendant relever la requérante de l'obligation que celle-ci lui impose et en publiant un avis illégal à cet effet.

C'est ainsi que, en avril 1985, après que la requérante O.R.C. eut désigné la somme de 21 500 000 \$ conformément à l'article 194 [ajouté par S.C. 1984, chap. 1, art. 95; chap. 45, art. 82; 1985, chap. 45, art. 105], le Ministre et ses fonctionnaires ne se sont pas acquittés de leur devoir qui consistait à exiger le montant égal à 50 % de la somme désignée comme l'avait ordonné le Parlement. C'était certainement le moment de le faire.

C'est également ainsi que, au début de juin 1985, lorsque cette curieuse «cotisation» (s'appliquant non pas à l'impôt mais peut-être à la somme déjà perçue en vertu du paragraphe 195(2) de la Loi) a été adressée à la requérante, l'intimé a conseillé à cette dernière de ne pas payer parce que le Ministère [TRADUCTION] «est disposé à modifier ou à suspendre son action en recouvrement». Évidemment, à la suite d'un tel encouragement apparemment officiel, même si Mr. Adamson ne l'a pas lu immédiatement, la requérante n'a pas payé et l'intimé n'a pas appliqué la disposition législative qui ordonnait le paiement. Le Ministre a une plus grande part de responsabilité et il est plus à blâmer que la requérante pour avoir passé outre à la Loi.

Les imprimés font partie de la mystique essentielle des gouvernements au vingtième siècle, mais personne ne doit s'y laisser prendre même lorsqu'il s'agit de formules officielles et obligatoires. L'imprimé lui-même n'a pas force de loi. On peut se demander pourquoi le Ministre, le sous-ministre ou leurs fonctionnaires ont choisi d'établir un avis de cotisation pour transmettre leur message en date du 3 juin 1985. Il n'y avait pas lieu de fixer à ce moment-là un impôt dû en vertu de la Partie VIII. Le Ministre n'en exigeait pas non plus le paiement,

and deeds amply demonstrate. Since that form of Notice of Assessment signified neither demand nor assessment it amounts to a double nullity. Indeed it is not really clear just what message was intended, or could be taken, from exhibit "D", except that the applicant was not then required to pay any money until the Minister, the deputy or the officials told him to pay.

About September 3, 1985, the ninety-day period in which the applicant could have lodged a notice of objection expired. That is, it expired, if there were a real notice of assessment calling for a notice of objection, and not just a double sham. Still the respondent Minister and his officials declined to exact from the applicant that payment which Parliament commanded be made on account of tax. They continued to foster that clear breach of the law.

Much correspondence flowed between the applicant and the Minister's officials in late 1985 and early 1986 as is demonstrated by exhibits "E" to "J". By the end of December, 1985, the Minister had designated Professor Chamberlain to perform an evaluation of the scientific and research aspects of the applicant's activities. Matters rolled along with the parties still wedded in the Minister's illegal policy scheme, with the applicant being intent on showing Prof. Chamberlain its marvelous optical research laboratory, when on March 18, 1985, the Minister struck with two garnishing instruments (exhibits "K" and "L"), thereby freezing the applicant's operating accounts.

The respondents' counsel concedes that there is nothing before the Court to show that the applicant was given any warning or notice of a change of official attitude from that of the previous several months. The applicant was never informed that the Minister had changed his mind about not collecting the money. To pounce upon the applicant after first having induced its president, by illegal abuse of ostensible authority, into the reasonable belief that the applicant did not (if not would not) have to pay is quintessentially unfair to the applicant. It is unfair even in the context of an illegal scheme, which indulgently purported to

comme ses paroles et ses actes le démontrent clairement. Étant donné que la formule d'avis de cotisation ne constituait ni une demande péremptoire ni une cotisation, elle est doublement nulle. En fait, le message qu'on a voulu transmettre dans la pièce «D» ou celui que l'on peut en déduire n'est pas clair, sauf que la requérante n'était pas obligée de payer quelque somme que ce soit tant que le Ministre, le sous-ministre ou les fonctionnaires ne lui disaient pas de s'exécuter.

Le délai de quatre-vingt-dix jours au cours duquel la requérante aurait pu déposer un avis d'opposition a expiré aux environs du 3 septembre 1985. C'est-à-dire qu'il a expiré s'il y avait vraiment eu un avis de cotisation pouvant faire l'objet d'un avis d'opposition et qu'il ne s'agissait pas d'un double subterfuge. Le Ministre intimé et ses fonctionnaires ont toutefois encore refusé d'exiger de la requérante le paiement que le Parlement lui ordonnait d'effectuer au titre de l'impôt. Ils ont continué à encourager cette violation flagrante de la Loi.

Comme l'indiquent les pièces «E» à «J», une correspondance abondante a été échangée entre la requérante et les employés du Ministre à la fin de 1985 et au début de 1986. À la fin de décembre 1985, le Ministre a désigné le professeur Chamberlain pour qu'il évalue si les activités de la requérante constituaient de la recherche scientifique. Les parties étaient encore aux prises avec la politique illégale du Ministre et la requérante avait l'intention de montrer son merveilleux laboratoire de recherche optique au professeur Chamberlain lorsque, le 18 mars 1985, le Ministre a pris la requérante par surprise en gelant ses comptes d'exploitation à l'aide de deux documents de saisie-arêt (pièces «K» et «L»).

L'avocat des intimés reconnaît que la Cour n'a été saisie d'aucun élément de preuve montrant que la requérante avait reçu un avertissement ou un avis lui indiquant un changement dans l'attitude officielle adoptée au cours des mois précédents. La requérante n'a jamais été informée que le Ministre avait changé d'avis au sujet du non-recouvrement de l'argent. Celui-ci a commis une grave injustice envers la requérante en l'attaquant après avoir tout d'abord abusé illégalement d'un pouvoir manifeste pour amener son président à croire qu'elle n'avait pas (ou n'aurait pas) à payer. C'est injuste même dans le cadre d'une initiative illégale qui était

absolve the applicant of obedience to the law's absolute and precise command.

One wonders why the respondent Minister, when he decided that he ought at last to take sudden action, did not register the certificate of indebtedness in this Court pursuant to subsection 223(2). It would have operated as a judgment of this Court. From that, the applicant would not have been foreclosed from complaining by means of appeal, and could at least have sought a stay of enforcement pending appeal. It appears that subsection 223(2) has not been invoked yet by the Minister in the matter.

The respondents, by illegal abuse of authority and false inducements, are clearly estopped from taking any benefit from their sudden garnishments of the applicant's accounts. They are justly estopped even in public law and even although the benefit taken is not for personal gain but for the public purse. The principle of estoppel here is closely akin to that other long and hardy fibre in the web of our law, *ex turpi causa non oritur actio*. The Minister cannot be permitted to put a taxpayer to prejudicial disadvantage by invocation of illegal administrative means of the Minister's own invention, which unlawfully induced the taxpayer into a highly vulnerable position. The circumstances here do not support the decision to issue the garnishments nor the instruments themselves.

The actions of the Minister and his officials are so infected with error of law, illegal conduct, excess of jurisdiction and unfair pouncing without reasonable or any notice, that those impugned decisions and acts which affect the applicant adversely ought all, in justice, to be quashed. Included will be the purported Notice of Assessment, that curious double nullity. If this determination by the Court be seen, on further adjudication to run counter to the *Parsons* decision, it will also be seen to be severable and distinct from the other dispositions herein.

Certiorari is granted to quash, as well, the respondent Minister's decisions to issue the two statutory requirements to pay, the garnishing orders, and to quash the instruments themselves,

censée permettre à la requérante de ne pas obéir à un ordre péremptoire et précis de la loi.

On peut se demander pourquoi, lorsqu'il a décidé qu'il devait finalement agir, le Ministre intimé n'a pas enregistré un certificat de reconnaissance de dette devant cette Cour comme le prévoit le paragraphe 223(2). Ce certificat aurait eu le même effet qu'un jugement de la Cour. La requérante aurait alors eu la possibilité d'interjeter appel et aurait pu au moins chercher à obtenir une suspension d'exécution pendant l'appel. Il semble que le Ministre n'a pas encore invoqué ledit paragraphe 223(2) en l'espèce.

Parce qu'ils ont abusé de leur pouvoir et fait de fausses représentations, les intimés ne peuvent manifestement pas tirer profit de leur saisie-arrêt soudaine des comptes de la requérante. Cette irrecevabilité joue également en vertu du droit public même si le bénéfice tiré ne l'est pas à des fins personnelles mais pour la protection des deniers publics. Le principe de l'irrecevabilité est étroitement lié à un autre vieux principe à la base de notre droit, le principe *ex turpi causa non oritur actio*. Il ne peut être permis au Ministre de placer un contribuable dans une position préjudiciable en ayant recours à des moyens administratifs illégaux et inventés par le Ministre lui-même et qui ont illégalement placé le contribuable dans une position très précaire. Les circonstances de l'espèce ne justifient pas la décision de procéder à des saisies-arrêts ni les documents de saisie-arrêt eux-mêmes.

Les actes du Ministre et de ses fonctionnaires dénotent des erreurs de droit, un comportement illégal, un excès de compétence et un revirement subit d'attitude sans avis raisonnable à tel point que ces décisions et mesures contestées qui sont préjudiciables à la requérante doivent en toute justice être annulées. Il doit en être de même du prétendu avis de cotisation, ce curieux document nul à deux égards. S'il est statué ultérieurement que cet élément de la décision de la Cour est contraire à l'arrêt *Parsons*, on pourra juger qu'il est distinct des autres dispositions de l'espèce et peut en être dissocié.

Un *certiorari* est accordé pour annuler également les décisions du Ministre intimé au terme desquelles il avait délivré deux demandes péremptoires de paiement prévues par la Loi et rendu les

which are removed into this Court for that purpose.

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

Accordingly, *certiorari* is also granted to quash the respondents' decision to issue a certificate pursuant to section 223 of the Act, and to quash the certificate itself, which is now removed into this Court for that purpose. The applicant is therefore also entitled to relief in the nature of prohibition to prohibit the respondent Minister and everyone under his direction and control from continuing with collection proceedings until it is lawful and fair to do so. One criterion of timing for the lawful and fair resumption of collection proceedings is suggested above.

The applicant is entitled to its taxable party-and-party costs.

ordonnances de saisie-arrêt, et pour annuler les documents de saisie-arrêt eux-mêmes dont la Cour a été saisie à cette fin.

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

Par conséquent, un *certiorari* est également accordé pour annuler la décision de l'intimé en vertu de laquelle il avait délivré un certificat conformément à l'article 223 de la Loi et pour annuler le certificat lui-même dont la Cour est maintenant saisie à cette fin. La requérante a donc droit également à un bref de prohibition interdisant au Ministre intimé ainsi qu'à toute personne sous sa direction ou son contrôle de continuer les procédures de recouvrement jusqu'à ce qu'il soit permis et juste de le faire. Un critère pour déterminer le moment juste et permis de reprendre les procédures de recouvrement est suggéré plus haut.

La requérante a droit aux dépens taxables entre parties.