

A-459-12  
2013 FCA 153

A-459-12  
2013 CAF 153

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)

**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**Julie Guindon** (*Respondent*)

**Julie Guindon** (*intimée*)

**INDEXED AS: GUINDON v. CANADA**

**RÉPERTORIÉ : GUINDON c. CANADA**

Federal Court of Appeal, Noël, Gauthier and Stratas JJ.A.—Ottawa, June 5 and 12, 2013.

Cour d'appel fédérale, juges Noël, Gauthier et Stratas, J.C.A.—Ottawa, 5 et 12 juin 2013.

*Income Tax — Penalties and Interest — Appeal from Tax Court of Canada decision setting aside penalty assessed against respondent under Income Tax Act, s. 163.2 — Respondent involved in fraudulent charitable donation scheme — Received penalties for signing tax receipts issued to participants in scheme — Tax Court finding s. 163.2 creating “offence” such that Canadian Charter of Rights and Freedoms, s. 11 rights applicable — Applying R. v. Wigglesworth, Martineau v. M.N.R. — Determining that s. 163.2 promoting public order, protecting public at large, penalties imposed true penal consequence — Whether Charter, s. 11 applying — Respondent failing to serve notice of constitutional question — Therefore not open to Tax Court to find that s. 163.2 prescribing criminal offence — Assessment of penalty under s. 163.2 not equivalent of being charged with criminal offence — Proceedings under s. 163.2 aiming to maintain discipline, compliance or order — Term “culpable conduct” in Act not bringing notion of “guilt” or conduct violating criminal standard — S. 163.2 not unfair — Tools in place to address procedural or substantive unfairness, misuse of s. 163.2 — Appeal allowed.*

*Impôt sur le revenu — Pénalités et intérêts — Appel à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui a annulé une pénalité imposée à l'intimée en application de l'art. 163.2 de la Loi de l'impôt sur le revenu — L'intimée a pris part à un programme frauduleux de dons de bienfaisance — La Cour a imposé à l'intimée des pénalités pour avoir signé des reçus fiscaux émis à des participants au programme — La Cour de l'impôt a conclu que l'art. 163.2 crée une « infraction » qui fait en sorte que les droits énoncés à l'art. 11 de la Charte canadienne des droits et libertés s'appliquent — Les arrêts R. c. Wigglesworth et Martineau c. M.R.N. ont été appliqués — La Cour de l'impôt a déterminé que l'intention de l'art. 163.2 est de promouvoir l'ordre public et de protéger le public en général; les pénalités imposées sont une véritable conséquence pénale — Il s'agissait de savoir si l'art. 11 s'appliquait — L'intimée a fait défaut de signifier la question constitutionnelle — Il n'était donc pas loisible à la Cour de l'impôt de conclure que l'art. 163.2 de la Loi créait une infraction pénale — Se voir infliger une pénalité en application de l'art. 163.2 n'est pas l'équivalent d'être « inculpé » — Une procédure découlant de l'art. 163.2 vise à maintenir la discipline, la conformité ou le bon ordre — L'expression « conduite coupable » dans la Loi ne fait appel ni au concept de « culpabilité » pénale ni à celui de conduite enfreignant une norme pénale quelconque — L'art. 163.2 n'est pas inéquitable — Il existe de nombreux moyens de s'attaquer à tout problème éventuel d'iniquité sur le fond ou sur la procédure ou découlant de l'utilisation abusive de l'art. 163.2 — Appel accueilli.*

*Constitutional Law — Charter of Rights — Criminal Process — Tax Court of Canada setting aside penalty assessed against respondent under Income Tax Act, s. 163.2 — Respondent received penalties for signing tax receipts issued to participants in fraudulent scheme — Tax Court finding s. 163.2 creating “offence” such that Charter, s. 11 rights applicable — Determining that s. 163.2 promoting public order, protecting public at large, penalties imposed true penal consequence — Whether Charter, s. 11 applying — Respondent failing to serve notice of constitutional question — Therefore*

*Droit constitutionnel — Charte des droits — Procédures criminelles et pénales — La Cour canadienne de l'impôt a annulé une pénalité imposée à l'intimée en application de l'art. 163.2 de la Loi de l'impôt sur le revenu — La Cour a imposé à l'intimée des pénalités pour avoir signé des reçus fiscaux émis à des participants au programme frauduleux — La Cour de l'impôt a conclu que l'art. 163.2 crée une « infraction » qui fait en sorte que les droits énoncés à l'art. 11 de la Charte s'appliquent — La Cour a déterminé que l'intention de l'art. 163.2 est de promouvoir l'ordre public et de*

*not open to Tax Court to find that s. 163.2 prescribing criminal offence — Not open to respondent to assert that some s. 11 rights applicable, not others — Either all section 11 rights apply or none apply.*

This was an appeal from a decision by the Tax Court of Canada setting aside a penalty assessed against the respondent under section 163.2 of the *Income Tax Act*.

The respondent, a lawyer, was involved in a charitable donation scheme. She provided a legal opinion wherein she vouched for the scheme, and represented that she had reviewed certain documentation when in reality she had not. The scheme was a sham. The respondent signed tax receipts that were issued to participants in the charitable donation scheme. For these receipts, she received penalties ranging from \$1 000 to \$25 114, on the basis that she knew, or would have known but for wilful disregard of the *Income Tax Act*, that the tax receipts issued and signed by her constituted false statements.

The Tax Court found that section 163.2 of the Act creates an “offence” such that the respondent had the rights set out in section 11 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. It applied the Supreme Court of Canada’s decisions in *R. v. Wigglesworth* and *Martineau v. M.N.R.*, wherein it was determined that a person is entitled to the procedural protections under section 11 of the Charter when the matter is intended to promote public order and welfare within a public sphere of activity, and the person is exposed to the possibility of a “true penal consequence”. The Tax Court determined that section 163.2 is so far-reaching and broad in scope that its intent is to promote public order and protect the public at large rather than to deter specific behaviour and ensure compliance with the regulatory scheme of the Act. It further determined that the substantial penalty imposed qualifies as a true penal consequence.

At issue was whether section 11 of the Charter applied.

*Held*, the appeal should be allowed.

The respondent’s failure to serve a notice of constitutional question took away the Tax Court’s jurisdiction to consider whether section 163.2 of the Act creates a criminal offence. Attorneys general need notice of a constitutional challenge to

*protéger le public en général; les pénalités imposées peuvent être considérées comme une véritable conséquence pénale — Il s’agissait de savoir si l’art. 11 s’appliquait — L’intimée a fait défaut de signifier la question constitutionnelle — Il n’était donc pas loisible à la Cour de l’impôt de conclure que l’art. 163.2 de la Loi créait une infraction pénale — L’intimée ne pouvait faire valoir que certains droits garantis par l’art. 11 s’appliquent et d’autres pas — Soit tous les droits garantis par l’art. 11 s’appliquent, soit aucun d’eux ne s’applique.*

Il s’agissait d’un appel à l’encontre d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt qui a annulé une pénalité imposée à l’intimée en application de l’article 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

L’intimée, une avocate, a pris part à un programme de dons de bienfaisance. Elle a fourni un avis juridique dans lequel elle s’est portée garante du programme et a déclaré qu’elle avait passé en revue certains documents, alors qu’elle ne l’avait pas fait. Le programme était en fait une supercherie. Elle a signé des reçus fiscaux qui ont été remis à des participants au programme de dons de bienfaisance. Une pénalité variant de 1 000 \$ à 25 114 \$ par reçu a été fixée au motif qu’elle savait, ou aurait dû savoir, n’eût été son insouciance délibérée à l’égard des dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, qu’elle faisait de faux énoncés en délivrant et en signant les reçus.

La Cour de l’impôt a conclu que l’article 163.2 de la Loi crée une « infraction » et qu’ainsi, l’intimée disposait des droits énoncés à l’article 11 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. La Cour a appliqué les décisions de la Cour suprême du Canada dans les arrêts *R. c. Wigglesworth* et *Martineau c. M.R.N.*, dans lesquels il a été déterminé qu’une personne a le droit de bénéficier des protections procédurales énoncées à l’article 11 de la Charte lorsque l’affaire vise à promouvoir l’ordre et le bien-être publics dans une sphère d’activité publique et la personne fait face à une « véritable conséquence pénale ». La Cour de l’impôt a statué que l’article 163.2 est d’une portée telle que son intention est de promouvoir l’ordre public et de protéger le public en général, plutôt que de décourager un comportement particulier et d’assurer le respect du régime réglementaire de la Loi. Elle a conclu que la pénalité élevée qui est imposée peut être considérée comme une véritable conséquence pénale.

Il s’agissait de savoir si l’article 11 de la Charte s’appliquait.

*Arrêt* : l’appel doit être accueilli.

Le défaut de signification par l’intimée a privé la Cour de l’impôt de toute compétence pour examiner la question de savoir si l’article 163.2 de la Loi créait une infraction pénale. Il faut signifier aux divers procureurs généraux l’avis de la

the validity, applicability or operability of laws because if the challenge succeeds, their own laws may be affected. It was therefore not open to the Tax Court to find that section 163.2 of the Act prescribes a criminal offence such that all of the rights under section 11 of the Charter apply. It was not open to the respondent to assert that some of the section 11 rights apply but not others. Under the text of section 11, either a person is “charged with an offence” and all of the section 11 rights apply, or a person is not “charged with an offence” and none of the section 11 rights apply. Section 11 is not a buffet table where one can pick and choose the rights on offer. Even if it were open to submit that only some of the section 11 rights apply, the assessment of a penalty under section 163.2 is not the equivalent of being “charged with a [criminal] offence”. Proceedings under section 163.2 aim at maintaining discipline, compliance or order within the Act’s discrete regulatory and administrative field of endeavour. They do not aim at redressing a public wrong done to society at large. In the Act, the term “culpable conduct” has a defined meaning that sets out the elements that must be present before a penalty may be assessed under section 163.2. This definition does not bring with it the notion of “guilt” or conduct violating some criminal standard.

Finally, concerns expressed about the unfairness of section 163.2, were addressed. It was noted that there are tools to address procedural or substantive unfairness and any misuse of the section, such as an appeal to the Tax Court, and a remedy under subsection 220(3.1) of the Act. In addition, it was noted that section 12 of the Charter, which prohibits cruel and unusual punishment or treatment, cannot yet be ruled out as a possible avenue of exceptional recourse at this early point in the development of the jurisprudence under section 163.2 of the Act.

contestation de la validité, de l’applicabilité ou de l’effet constitutionnel de toute loi parce que si la contestation devait être couronnée de succès, leurs propres lois pourraient être touchées. Par conséquent, il n’était pas loisible à la Cour de l’impôt de conclure que l’article 163.2 de la Loi créait une infraction pénale de sorte que tous les droits garantis par l’article 11 de la Charte étaient applicables. L’intimé ne pouvait faire valoir que certains droits garantis par l’article 11 s’appliquent et d’autres pas. En vertu de l’article 11, soit un individu est « inculpé », et alors tous les droits prévus à l’article 11 s’appliquent, soit il n’est pas « inculpé », et alors aucun de ces droits ne s’applique. L’article 11 n’est pas un buffet d’où l’on peut choisir à son gré parmi les droits offerts. Même s’il était loisible de faire valoir que seulement certains droits prévus à l’article 11 s’appliquent, se voir infliger une pénalité en application de l’article 163.2 n’est pas l’équivalent d’être « inculpé ». Une procédure découlant de l’article 163.2 vise à maintenir la discipline, la conformité ou le bon ordre au sein du régime réglementaire et administratif distinct de la Loi. Son objectif n’est pas de réparer un tort causé à la société en général. Dans la Loi, le terme « conduite coupable » est défini et comprend divers éléments qui doivent être présents pour qu’une pénalité soit imposée en application de l’article 163.2. Cette définition ne fait appel ni au concept de « culpabilité » pénale ni à celui de conduite enfreignant une norme pénale quelconque.

Enfin, les préoccupations concernant le caractère inéquitable de l’article 163.2 ont été abordées. On a fait observer qu’il existe de nombreux moyens de s’attaquer à tout problème éventuel d’iniquité sur le fond ou sur la procédure, ou encore découlant de l’utilisation abusive de l’article, comme interjeter appel devant la Cour de l’impôt, et obtenir un redressement en vertu du paragraphe 220(3.1) de la Loi. En outre, la Cour a souligné que l’article 12 de la Charte interdit les traitements ou peines cruels et inusités; toutefois, comme la jurisprudence sur l’article 163.2 est encore embryonnaire, il n’est pas encore exclu qu’il puisse s’agir là d’une voie de recours exceptionnelle.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], ss. 11, 12.  
*Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46.  
*Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 57.  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 163(3), 163.2, 220(3.1), 239.  
*Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 34(2).  
*Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2, s. 19.2.  
*Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688a, ss. 4, 9.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 11, 12.  
*Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46.  
*Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 163(3), 163.2, 220(3.1), 239.  
*Loi d’interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 34(2).  
*Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 19.2.  
*Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 57.  
*Règles de la Cour canadienne de l’impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a, art. 4, 9.

## CASES CITED

## APPLIED:

*R. v. Wigglesworth*, [1987] 2 S.C.R. 541, (1987), 45 D.L.R. (4th) 235; *Martineau v. M.N.R.*, 2004 SCC 81, [2004] 3 S.C.R. 737; *Canada v. Schmidt*, [1987] 1 S.C.R. 500, (1987), 39 D.L.R. (4th) 18.

## CONSIDERED:

*Bekker v. Canada*, 2004 FCA 186, [2004] 3 C.T.C. 183; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; *Canada (Attorney General) v. United States Steel Corporation*, 2011 FCA 176, 333 D.L.R. (4th) 1; *Chiarelli v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1992] 1 S.C.R. 711, (1992), 90 D.L.R. (4th) 289.

## REFERRED TO:

*Paluska, Jr. v. Cava*, 2002 CanLII 41746, 59 O.R. (3d) 469 (C.A.); *Cartaway Resources Corp. (Re)*, 2004 SCC 26, [2004] 1 S.C.R. 672; *Rowan v. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 O.R. (3d) 492; *Lavallee v. Alberta (Securities Commission)*, 2010 ABCA 48 (CanLII), 474 A.R. 295; *Canada (National Revenue) v. RBC Life Insurance Company*, 2013 FCA 50, [2013] 3 C.T.C. 126; *Stemijon Investments Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2011 FCA 299, 341 D.L.R. (4th) 710; *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190; *Abraham v. Canada (Attorney General)*, 2012 FCA 266, [2013] 1 C.T.C. 69; *Canada (Canadian Human Rights Commission) v. Canada (Attorney General)*, 2013 FCA 75, 76 C.H.R.R. D/353.

## AUTHORS CITED

Canada Revenue Agency. Income Tax Information Circular IC 01-1, “Third-Party Civil Penalties”, September 18, 2001, online: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic01-1/ic01-1-e.pdf>>.

Canada Revenue Agency. Income Tax Information Circular IC 07-1, “Taxpayer Relief Provisions”, May 31, 2007, online: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic07-1/ic07-1-07e.pdf>>.

Innes, William I. and Brian J. Burke. “Adviser Penalties: How Will the Courts Construe Section 163.2?”, *Report of Proceedings of the Fifty-Third Tax Conference*, 2001 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2002.

Mitchell, Warren J. A. “Civil Penalties: A Wolf in Sheep’s Clothing?”, *Report of Proceedings of the Fifty-Second Tax Conference*, 2000 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2001.

## JURISPRUDENCE CITÉE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*R. c. Wigglesworth*, [1987] 2 R.C.S. 541; *Martineau c. M.R.N.*, 2004 CSC 81, [2004] 3 R.C.S. 737; *Canada c. Schmidt*, [1987] 1 R.C.S. 500.

## DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Bekker c. Canada*, 2004 CAF 186; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Canada (Procureur général) c. United States Steel Corporation*, 2011 CAF 176; *Chiarelli c. Canada (Ministre de l’Emploi et de l’Immigration)*, [1992] 1 R.C.S. 711.

## DÉCISIONS CITÉES :

*Paluska, Jr. v. Cava*, 2002 CanLII 41746, 59 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 469 (C.A.); *Cartaway Resources Corp. (Re)*, 2004 CSC 26, [2004] 1 R.C.S. 672; *Rowan v. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 492; *Lavallee v. Alberta (Securities Commission)*, 2010 ABCA 48 (CanLII), 474 A.R. 295; *Canada (Revenu national) c. Compagnie d’assurance vie RBC*, 2013 CAF 50; *Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299; *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190; *Abraham c. Canada (Procureur général)*, 2012 CAF 266; *Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c. Canada (Procureur général)*, 2013 CAF 75.

## DOCTRINE CITÉE

Agence du revenu du Canada. Impôt sur le revenu – Circulaire d’information IC 01-1, « Pénalités administratives imposées à des tiers », 18 septembre 2001, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic01-1/ic01-1-f.pdf>>.

Agence du revenu du Canada. Impôt sur le revenu – Circulaire d’information IC 07-1, « Dispositions d’allègement pour les contribuables », 31 mai 2007, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/ic07-1/ic07-1-07f.pdf>>.

Innes, William I. et Brian J. Burke. « Adviser Penalties: How Will the Courts Construe Section 163.2? », *Report of Proceedings of the Fifty-Third Tax Conference*, 2001 Conference Report. Toronto : Association canadienne d’études fiscales, 2002.

Mitchell, Warren J. A. « Civil Penalties: A Wolf in Sheep’s Clothing? », *Report of Proceedings of the Fifty-Second*

Nichols, Brian. “Civil Penalties for Third Parties”, 1999 *Ontario Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2000.

*Tax Conference*, 2000 Conference Report. Toronto : Association canadienne d’études fiscales, 2001.  
Nichols, Brian. « Civil Penalties for Third Parties », 1999 *Ontario Tax Conference*. Toronto : Association canadienne d’études fiscales, 2000.

APPEAL from a decision by the Tax Court of Canada (2012 TCC 287, [2013] 1 C.T.C. 2007) setting aside a penalty assessed against the respondent under section 163.2 of the *Income Tax Act*. Appeal allowed.

APPEL à l’encontre d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt (2012 CCI 287) qui a annulé une pénalité imposée à l’intimée en application de l’article 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Appel accueilli.

#### APPEARANCES

*André LeBlanc* and *Paul Klippenstein* for appellant.

*Adam Aptowitz* and *Joel Secter* for respondent.

#### ONT COMPARU

*André LeBlanc* et *Paul Klippenstein* pour l’appelante.

*Adam Aptowitz* et *Joel Secter* pour l’intimée.

#### SOLICITORS OF RECORD

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.

*Drache Aptowitz LLP*, Ottawa, for respondent.

#### AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*Le sous-procureur général du Canada* pour l’appelante.

*Drache Aptowitz LLP*, Ottawa, pour l’intimée.

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

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

STRATAS J.A.:

LE JUGE STRATAS, J.C.A. :

#### A. Introduction

#### A. Introduction

[1] The Crown appeals from the judgment dated October 2, 2012 of the Tax Court of Canada (*per* Justice Bédard): 2012 TCC 287, [2013] 1 C.T.C. 2007.

[1] La Couronne interjette appel du jugement du 2 octobre 2012 de la Cour canadienne de l’impôt (le juge Bédard) portant la référence 2012 CCI 287.

[2] The Tax Court set aside a penalty assessed against the respondent, Ms. Guindon, under section 163.2 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 [the Act]. The Tax Court found that section 163.2 of the Act creates an “offence” within the meaning of section 11 of the Charter [*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]]. Therefore, in the section 163.2 proceedings against Ms. Guindon, she was entitled to the rights guaranteed by section 11. In this case, Ms. Guindon

[2] La Cour de l’impôt a annulé une pénalité imposée à l’intimée, M<sup>e</sup> Guindon, en application de l’article 163.2 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 [la Loi]. La Cour de l’impôt a conclu que l’article 163.2 de la Loi crée une « infraction » au sens de l’article 11 de la Charte [*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n<sup>o</sup> 44]]. Par conséquent, M<sup>e</sup> Guindon disposait des droits que l’article 11 lui

was not given these rights. Therefore, the Tax Court set aside the assessment.

[3] For the reasons set out below, the Tax Court did not have the jurisdiction to find that section 163.2 of the *Income Tax Act* creates an offence, triggering the rights under section 11 of the Charter. That finding would require a ruling that, as a constitutional matter, some or all of section 163.2 was invalid, inoperable or inapplicable. The jurisdiction to make that ruling is present only when a notice of constitutional question has been served. None was served.

[4] In this Court, as an alternative submission, Ms. Guindon pointed to some of the section 11 rights, such as the requirement that liability be demonstrated only upon proof beyond a reasonable doubt. In her view, despite the failure to serve a notice of constitutional question, she could assert some of them because they supplemented section 163.2 and did not conflict with its wording.

[5] For the reasons set out below, Ms. Guindon could not assert only some of the section 11 rights—either all of the section 11 rights apply, or none of them. But even if she could assert only some of them, the *Wigglesworth/Martineau* test for criminality has not been met—proceedings under section 163.2 are not criminal by their nature, nor do they impose true penal consequences.

[6] Notwithstanding its finding that the assessment against Ms. Guindon should be set aside because of non-compliance with section 11 of the Charter, the Tax Court went on to consider the correctness of the assessment. It interpreted section 163.2 in a manner favourable to Ms. Guindon. However, on the facts, even on that favourable interpretation of section 163.2, the Tax

garantit lors de la procédure dont elle a fait l'objet en application de l'article 163.2. En l'espèce, M<sup>e</sup> Guindon ne s'est pas vu accorder ces droits. La Cour de l'impôt a par conséquent annulé la cotisation.

[3] Pour les motifs exposés plus loin, la Cour de l'impôt n'avait pas compétence pour conclure que l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* crée une infraction, ce qui rend applicables les droits prévus à l'article 11 de la Charte. Pour arriver à cette conclusion, il faudrait conclure qu'au plan constitutionnel, la totalité ou une partie de l'article 163.2 est invalide, sans effet ou inapplicable. La signification d'un avis de question constitutionnelle est requise pour qu'existe la compétence de rendre pareille décision. Or, aucun avis n'a été signifié.

[4] À titre d'argument subsidiaire devant notre Cour, M<sup>e</sup> Guindon a renvoyé à certains droits que garantit l'article 11, comme l'obligation de démontrer la responsabilité hors de tout doute raisonnable. Elle a affirmé pouvoir invoquer certains de ces droits, malgré l'absence de signification d'un avis de question constitutionnelle, parce qu'ils venaient compléter l'article 163.2 et n'étaient pas incompatibles avec son libellé.

[5] Pour les motifs exposés plus loin, M<sup>e</sup> Guindon ne pouvait pas revendiquer uniquement certains des droits prévus à l'article 11 — soit tous ces droits s'appliquent, soit aucun d'eux ne s'applique. Mais même si M<sup>e</sup> Guindon avait pu ne revendiquer que certains de ces droits, il n'a pas été satisfait au critère énoncé dans l'arrêt *Wigglesworth* et dans l'arrêt *Martineau* pour conclure qu'une procédure est pénale : une procédure intentée en application de l'article 163.2 n'est pas de nature pénale et n'a pas non plus de véritables conséquences pénales.

[6] Même si elle a conclu que la cotisation établie à l'égard de M<sup>e</sup> Guindon devait être annulée parce qu'elle enfreignait l'article 11 de la Charte, la Cour de l'impôt s'est ensuite penchée sur le bien-fondé de cette cotisation. Elle a interprété l'article 163.2 de manière favorable à M<sup>e</sup> Guindon. Malgré cela, elle a néanmoins confirmé le bien-fondé de la cotisation au vu des faits.

Court confirmed the correctness of the assessment. Put another way, the Tax Court would have upheld the penalty against Ms. Guindon had it not found that proceedings under section 163.2 attract the protection of section 11 of the Charter.

[7] In this Court, the Crown submits that the Tax Court's interpretation of section 163.2 was incorrect. In the circumstances, we need not determine this issue: even under the interpretation of section 163.2 most favourable to Ms. Guindon, the Tax Court upheld the assessment.

[8] Therefore, I would allow the appeal, set aside the judgment of the Tax Court and restore the assessment against Ms. Guindon, with costs here and below.

#### B. The basic facts

[9] Ms. Guindon is a lawyer, practising mainly in the area of family law and wills and estates. She became involved in a charitable donation scheme called "The Global Trust Charitable Donation Program".

[10] Ms. Guindon provided a legal opinion vouching for the scheme. She signed tax receipts on behalf of the charity. In her legal opinion, she represented that she had reviewed certain documentation. She had not. The scheme was a sham. A full account of the facts appears in the reasons of the Tax Court.

[11] The Minister assessed a penalty against Ms. Guindon under section 163.2 of the Act for 134 tax receipts issued to participants in the charitable donation scheme. For these receipts, she received penalties ranging from \$1 000 to \$25 114, on the basis that she knew, or would have known but for wilful disregard of the *Income Tax Act*, that the tax receipts issued and signed by her constituted false statements. These penalties totalled \$564 747.

Autrement dit, la Cour de l'impôt aurait confirmé la pénalité imposée à M<sup>e</sup> Guindon si elle n'avait pas conclu qu'une procédure fondée sur l'article 163.2 attirait la protection conférée par l'article 11 de la Charte.

[7] La Couronne soutient devant notre Cour que la Cour de l'impôt a interprété incorrectement l'article 163.2 de la Loi. Nous n'avons toutefois pas à trancher cette question puisque, même selon l'interprétation de cet article la plus favorable à M<sup>e</sup> Guindon, la Cour de l'impôt a confirmé la cotisation.

[8] Par conséquent, j'accueillerais l'appel, j'annulerais le jugement de la Cour de l'impôt et je rétablirais la cotisation établie à l'égard de M<sup>e</sup> Guindon, avec dépens devant notre Cour et devant la juridiction inférieure.

#### B. Les faits essentiels

[9] M<sup>e</sup> Guindon est une avocate dont les principaux champs d'activité sont le droit de la famille ainsi que les testaments et les successions. Elle a pris part à un programme de dons de bienfaisance appelé « The Global Trust Charitable Donation Program ».

[10] Dans un avis juridique, M<sup>e</sup> Guindon s'est portée garante du programme. Elle a signé des reçus pour les dons au nom de l'organisme de bienfaisance en cause. Elle a déclaré dans son avis juridique qu'elle avait passé en revue certains documents. Or, elle ne l'avait pas fait. Le programme était en fait une supercherie. Tous les faits pertinents sont exposés dans les motifs de la Cour de l'impôt.

[11] Appliquant l'article 163.2 de la Loi, le ministre a imposé une pénalité à M<sup>e</sup> Guindon pour avoir délivré 134 reçus pour des dons à des participants au programme de dons de bienfaisance. Une pénalité variant de 1 000 \$ à 25 114 \$ par reçu a été fixée au motif que M<sup>e</sup> Guindon savait, ou aurait dû savoir n'eût été son insouciance délibérée à l'égard des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qu'elle faisait de faux énoncés en délivrant et en signant les reçus. Le montant total des pénalités s'élevait à 564 747 \$.

[12] Subsection 163.2(4) is the key provision:

**163.2 ...**

Penalty for participating in a misrepresentation

(4) Every person who makes, or participates in, assents to or acquiesces in the making of, a statement to, or by or on behalf of, another person (in this subsection, subsections (5) and (6), paragraph (12)(c) and subsection (15) referred to as the “other person”) that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by or on behalf of the other person for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.

[13] Subsection 163.2(5) quantifies the penalty under subsection 163.2(4) as the lesser of (a) \$100 000 plus the person’s gross compensation in relation to the statement, and (b) the penalty hypothetically payable by the taxpayer to which the statement relates, usually 50 percent of the amount of tax sought to be avoided. Ms. Guindon’s fine was based on the latter calculation, done separately for each of the 134 tax receipts.

[14] This penalty provision was introduced in the 1999 federal budget. Ever since its enactment [S.C. 2000, c. 19, section 50], the Canada Revenue Agency has viewed it as imposing a civil penalty: Canada Revenue Agency, Income Tax Information Circular IC 01-1, “Third-Party Civil Penalties” (September 18, 2001). However, noting the penalty’s potential scope, many outside of the Canada Revenue Agency have maintained that the penalty, in substance, is a criminal penalty as opposed to a civil penalty.

[15] In the Tax Court and in this Court, Ms. Guindon so maintains. She submits that if it imposes a criminal penalty, she is entitled to the rights under section 11 of

[12] Les dispositions clés sont celles du paragraphe 163.2(4) :

**163.2 [...]**

(4) La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l’alinéa (12)c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n’eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu’il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l’autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d’une pénalité relativement au faux énoncé.

Pénalité pour participation à une information trompeuse

[13] Selon le paragraphe 163.2(5), la pénalité dont une personne est passible en vertu du paragraphe 163.2(4) correspond au moins élevé des montants suivants : a) 100 000 \$ et la rétribution brute de la personne relativement au faux énoncé; b) la pénalité dont serait passible le contribuable auquel l’énoncé a été fait s’il avait lui-même fait l’énoncé dans sa déclaration, soit habituellement 50 p. 100 du montant de l’impôt qu’on a cherché à ne pas payer. L’amende de M<sup>e</sup> Guindon a été établie en faisant ce second calcul de manière distincte pour chacun des 134 reçus.

[14] La disposition prévoyant ces pénalités a été présentée dans le budget fédéral de 1999 [L.C. 2000, ch. 19, article 50]. L’Agence du revenu du Canada a depuis lors toujours considéré qu’il s’agissait d’une pénalité administrative (Impôt sur le revenu – Circulaire d’information IC 01-1, « Pénalités administratives imposées à des tiers », 18 septembre 2001, Agence du revenu du Canada). Toutefois, à l’extérieur de l’Agence du revenu du Canada, nombreux sont ceux qui ont fait ressortir la portée possible de la pénalité et soutenu qu’elle était essentiellement de nature pénale plutôt qu’administrative.

[15] M<sup>e</sup> Guindon a défendu cette thèse devant la Cour de l’impôt et devant notre Cour. Si la pénalité est de nature pénale, a-t-elle ajouté, les droits prévus à l’article 11 de

the Charter. Section 11, and the rights it guarantees, is as follows:

Proceedings  
in criminal  
and penal  
matters

**11.** Any person charged with an offence has the right

(a) to be informed without unreasonable delay of the specific offence;

(b) to be tried within a reasonable time;

(c) not to be compelled to be a witness in proceedings against that person in respect of the offence;

(d) to be presumed innocent until proven guilty according to law in a fair and public hearing by an independent and impartial tribunal;

(e) not to be denied reasonable bail without just cause;

(f) except in the case of an offence under military law tried before a military tribunal, to the benefit of trial by jury where the maximum punishment for the offence is imprisonment for five years or a more severe punishment;

(g) not to be found guilty on account of any act or omission unless, at the time of the act or omission, it constituted an offence under Canadian or international law or was criminal according to the general principles of law recognized by the community of nations;

(h) if finally acquitted of the offence, not to be tried for it again and, if finally found guilty and punished for the offence, not to be tried or punished for it again; and

(i) if found guilty of the offence and if the punishment for the offence has been varied between the time of commission and the time of sentencing, to the benefit of the lesser punishment.

la Charte lui seraient applicables. L'article 11, qui garantit divers droits, est rédigé comme suit :

**11.** Tout inculpé a le droit :

Affaires  
criminelles et  
pénales

a) d'être informé sans délai anormal de l'infraction précise qu'on lui reproche;

b) d'être jugé dans un délai raisonnable;

c) de ne pas être contraint de témoigner contre lui-même dans toute poursuite intentée contre lui pour l'infraction qu'on lui reproche;

d) d'être présumé innocent tant qu'il n'est pas déclaré coupable, conformément à la loi, par un tribunal indépendant et impartial à l'issue d'un procès public et équitable;

e) de ne pas être privé sans juste cause d'une mise en liberté assortie d'un cautionnement raisonnable;

f) sauf s'il s'agit d'une infraction relevant de la justice militaire, de bénéficier d'un procès avec jury lorsque la peine maximale prévue pour l'infraction dont il est accusé est un emprisonnement de cinq ans ou une peine plus grave;

g) de ne pas être déclaré coupable en raison d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle est survenue, ne constituait pas une infraction d'après le droit interne du Canada ou le droit international et n'avait pas de caractère criminel d'après les principes généraux de droit reconnus par l'ensemble des nations;

h) d'une part de ne pas être jugé de nouveau pour une infraction dont il a été définitivement acquitté, d'autre part de ne pas être jugé ni puni de nouveau pour une infraction dont il a été définitivement déclaré coupable et puni;

i) de bénéficier de la peine la moins sévère, lorsque la peine qui sanctionne l'infraction dont il est déclaré coupable est modifiée entre le moment de la perpétration de l'infraction et celui de la sentence.

[16] The full text of the portions of section 163.2 most relevant to this case is as follows:

[16] Le texte intégral des passages les plus pertinents de l'article 163.2 est reproduit ci-après :

Definitions	<b>163.2</b> (1) The definitions in this subsection apply in this section.	<b>163.2</b> (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.	Définitions
“culpable conduct” « <i>conduite coupable</i> »	“culpable conduct” means conduct, whether an act or a failure to act, that  (a) is tantamount to intentional conduct;  (b) shows an indifference as to whether this Act is complied with; or  (c) shows a wilful, reckless or wanton disregard of the law.	« activité de planification » S'entend notamment des activités suivantes :  a) le fait d'organiser ou de créer un arrangement, une entité, un mécanisme, un plan, un régime ou d'aider à son organisation ou à sa création;  b) le fait de participer, directement ou indirectement, à la vente d'un droit dans un arrangement, un bien, une entité, un mécanisme, un plan ou un régime ou à la promotion d'un arrangement, d'une entité, d'un mécanisme, d'un plan ou d'un régime.	« activité de planification » « <i>planning activity</i> »
“entity” « <i>entité</i> »	“entity” includes an association, a corporation, a fund, a joint venture, an organization, a partnership, a syndicate and a trust.  ...	« activité d'évaluation » Tout acte accompli par une personne dans le cadre de la détermination de la valeur d'un bien ou d'un service.  [...]	« activité d'évaluation » « <i>valuation activity</i> »
“false statement” « <i>faux énoncé</i> »	“false statement” includes a statement that is misleading because of an omission from the statement.		
“gross compensation” « <i>rétribution brute</i> »	“gross compensation” of a particular person at any time, in respect of a false statement that could be used by or on behalf of another person, means all amounts to which the particular person, or any person not dealing at arm's length with the particular person, is entitled, either before or after that time and either absolutely or contingently, to receive or obtain in respect of the statement.	« avantage fiscal » Réduction, évitement ou report d'un impôt ou d'un autre montant payable en vertu de la présente loi ou augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'autre montant accordé en vertu de cette loi.	« avantage fiscal » « <i>tax benefit</i> »
“gross entitlements” « <i>droits à paiement</i> »	“gross entitlements” of a person at any time, in respect of a planning activity or a valuation activity of the person, means all amounts to which the person, or another person not dealing at arm's length with the person, is entitled, either before or after that time and either absolutely or contingently, to receive or obtain in respect of the activity.	« conduite coupable » Conduite — action ou défaut d'agir — qui, selon le cas :  a) équivaut à une conduite intentionnelle;  b) montre une indifférence quant à l'observation de la présente loi;  c) montre une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi.	« conduite coupable » « <i>culpable conduct</i> »
“participate” « <i>participer</i> »	“participate” includes  (a) to cause a subordinate to act or to omit information; and  (b) to know of, and to not make a reasonable attempt to prevent, the participation by a subordinate in an act or an omission of information.	« droits à paiement » Quant à une personne à un moment donné, relativement à une activité de planification ou à une activité d'évaluation qu'elle exerce, l'ensemble des montants que la personne, ou une autre personne avec laquelle elle a un lien de dépendance, a le droit de recevoir ou d'obtenir relativement à l'activité avant ou après ce moment et conditionnellement ou non.	« droits à paiement » « <i>gross entitlements</i> »

“person” « <i>personne</i> »	“person” includes a partnership.	« entité » S’entend notamment d’une association, d’une coentreprise, d’une fiducie, d’un fonds, d’une organisation, d’une société, d’une société de personnes ou d’un syndicat.	« entité » “ <i>entity</i> ”
“planning activity” « <i>activité de planification</i> »	“planning activity” includes  (a) organizing or creating, or assisting in the organization or creation of, an arrangement, an entity, a plan or a scheme; and  (b) participating, directly or indirectly, in the selling of an interest in, or the promotion of, an arrangement, an entity, a plan, a property or a scheme.	« faux énoncé » S’entend notamment d’un énoncé qui est trompeur en raison d’une omission.  « participer » S’entend notamment du fait :  a) de faire agir un subalterne ou de lui faire omettre une information;  b) d’avoir connaissance de la participation d’un subalterne à une action ou à une omission d’information et de ne pas faire des efforts raisonnables pour prévenir pareille participation.	« faux énoncé » “ <i>false statement</i> ” « participer » “ <i>participate</i> ”
“subordinate” « <i>subalterne</i> »	“subordinate”, in respect of a particular person, includes any other person over whose activities the particular person has direction, supervision or control whether or not the other person is an employee of the particular person or of another person, except that, if the particular person is a member of a partnership, the other person is not a subordinate of the particular person solely because the particular person is a member of the partnership.	« personne » Sont assimilées aux personnes les sociétés de personnes.	« personne » “ <i>person</i> ”
“tax benefit” « <i>avantage fiscal</i> »	“tax benefit” means a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount payable under this Act or an increase in a refund of tax or other amount under this Act.	« rétribution brute » Quant à une personne donnée à un moment quelconque relativement à un faux énoncé qui pourrait être utilisé par une autre personne ou pour son compte, l’ensemble des montants que la personne donnée, ou toute personne avec laquelle elle a un lien de dépendance, a le droit de recevoir ou d’obtenir relativement à l’énoncé avant ou après ce moment et conditionnellement ou non.	« rétribution brute » “ <i>gross compensation</i> ”
“valuation activity” « <i>activité d’évaluation</i> »	“valuation activity” of a person means anything done by the person in determining the value of a property or a service.	« subalterne » Quant à une personne donnée, s’entend notamment d’une autre personne dont les activités sont dirigées, surveillées ou contrôlées par la personne donnée, indépendamment du fait que l’autre personne soit l’employé de la personne donnée ou d’un tiers. Toutefois, l’autre personne n’est pas le subalterne de la personne donnée du seul fait que celle-ci soit l’associé d’une société de personnes.	« subalterne » “ <i>subordinate</i> ”
Penalty for misrepresentations in tax planning arrangements	(2) Every person who makes or furnishes, participates in the making of or causes another person to make or furnish a statement that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by another person (in subsections (6) and (15) referred to as the “other person”) for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.	(2) La personne qui fait ou présente, ou qui fait faire ou présenter par une autre personne, un énoncé dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n’eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu’il constitue un faux énoncé qu’un tiers (appelé « autre personne » aux paragraphes (6) et (15)) pourrait utiliser à une fin quelconque de la présente loi, ou qui participe à un tel énoncé, est passible d’une pénalité relativement au faux énoncé.	Penalité pour information trompeuse dans les arrangements de planification fiscale

Amount of penalty	<p>(3) The penalty to which a person is liable under subsection (2) in respect of a false statement is</p> <p>(a) where the statement is made in the course of a planning activity or a valuation activity, the greater of \$1,000 and the total of the person's gross entitlements, at the time at which the notice of assessment of the penalty is sent to the person, in respect of the planning activity and the valuation activity; and</p> <p>(b) in any other case, \$1,000.</p>	<p>(3) La pénalité dont une personne est passible selon le paragraphe (2) relativement à un faux énoncé correspond au montant suivant :</p> <p>a) si l'énoncé est fait dans le cadre d'une activité de planification ou d'une activité d'évaluation, 1 000 \$ ou, s'il est plus élevé, le total des droits à paiement de la personne, au moment de l'envoi à celle-ci d'un avis de cotisation concernant la pénalité, relativement à l'activité de planification et à l'activité d'évaluation;</p> <p>b) dans les autres cas, 1 000 \$.</p>	Montant de la pénalité
Penalty for participating in a misrepresentation	<p>(4) Every person who makes, or participates in, assents to or acquiesces in the making of, a statement to, or by or on behalf of, another person (in this subsection, subsections (5) and (6), paragraph (12)(c) and subsection (15) referred to as the "other person") that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by or on behalf of the other person for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.</p>	<p>(4) La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l'alinéa (12)c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé.</p>	Pénalité pour participation à une information trompeuse
Amount of penalty	<p>(5) The penalty to which a person is liable under subsection (4) in respect of a false statement is the greater of</p> <p>(a) \$1,000, and</p> <p>(b) the lesser of</p> <p>(i) the penalty to which the other person would be liable under subsection 163(2) if the other person made the statement in a return filed for the purposes of this Act and knew that the statement was false, and</p> <p>(ii) the total of \$100,000 and the person's gross compensation, at the time at which the notice of assessment of the penalty is sent to the person, in respect of the false statement that could be used by or on behalf of the other person.</p>	<p>(5) La pénalité dont une personne est passible selon le paragraphe (4) relativement à un faux énoncé correspond au plus élevé des montants suivants :</p> <p>a) 1 000 \$;</p> <p>b) le moins élevé des montants suivants :</p> <p>i) la pénalité dont l'autre personne serait passible selon le paragraphe 163(2) si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la présente loi tout en sachant qu'il était faux,</p> <p>ii) la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute de la personne, au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé, relativement au faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou pour son compte.</p>	Montant de la pénalité

## C. Does section 11 of the Charter apply?

## (1) The existing jurisprudence, summarized

[17] The Tax Court found that section 163.2 of the Act creates an “offence” such that Ms. Guindon had the rights set out in section 11 of the Charter. In so finding, it applied the jurisprudence set out in *R. v. Wigglesworth*, [1987] 2 S.C.R. 541 and later cases such as *Martineau v. M.N.R.*, 2004 SCC 81, [2004] 3 S.C.R. 737.

[18] The Tax Court’s summary of that jurisprudence is essentially accurate. A person is entitled to the procedural protections under section 11 of the Charter in two circumstances:

- the matter is, by its very nature, intended to promote public order and welfare within a public sphere of activity. This is to be contrasted with proceedings of an administrative nature instituted for the protection of the public in accordance with the policy of a statute: *Martineau*, above, at paragraphs 21–22; *Wigglesworth*, above, at page 560.
- the person is exposed to the possibility of a “true penal consequence”, for example imprisonment or a fine imposed for the purpose of redressing the wrong done to society at large rather than to the maintenance of discipline or compliance within a limited sphere of activity or an administrative field of endeavour: *Martineau*, above, at paragraph 57; *Wigglesworth*, above, at page 561.

[19] In light of these cases, the parties agreed that there is a line, albeit sometimes a fuzzy one, between cases to which section 11 protections apply, and those to which they do not.

[20] Drawing the line in matters arising under the *Income Tax Act* can be a challenge, particularly because the Act touches almost all Canadians, yet much of it is largely administrative in character. Nevertheless, indeed one can discern a line and, as this illustration shows, some cases are clearly on one side or the other:

## C. L’article 11 de la Charte s’applique-t-il?

## 1) Résumé de la jurisprudence

[17] La Cour de l’impôt a conclu que l’article 163.2 de la Loi crée une « infraction » et qu’ainsi, M<sup>e</sup> Guindon disposait des droits énoncés à l’article 11 de la Charte. Pour parvenir à cette conclusion, la Cour de l’impôt a suivi l’arrêt *R. c. Wigglesworth*, [1987] 2 R.C.S. 541, ainsi que d’autres décisions subséquentes, comme l’arrêt *Martineau c. M.R.N.*, 2004 CSC 81, [2004] 3 R.C.S. 737.

[18] La Cour de l’impôt a pour l’essentiel bien résumé la jurisprudence pertinente. Une personne a le droit de bénéficier des protections procédurales énoncées à l’article 11 de la Charte dans deux cas :

- L’affaire, de par sa nature même, vise à promouvoir l’ordre et le bien-être publics dans une sphère d’activité publique, plutôt qu’être une procédure de nature administrative engagée pour protéger le public conformément à la politique générale d’une loi (*Martineau*, précité, aux paragraphes 21 et 22; *Wigglesworth*, précité, à la page 560).
- La personne fait face à une « véritable conséquence pénale », comme l’emprisonnement ou une amende imposée dans le but de réparer le tort causé à la société en général, plutôt que pour maintenir la discipline à l’intérieur d’une sphère d’activité limitée ou dans un secteur administratif donné (*Martineau*, précité, au paragraphe 57; *Wigglesworth*, précité, à la page 561).

[19] Les parties ont convenu que, compte tenu de cette jurisprudence, une ligne de démarcation existe, bien qu’imprécise, entre les affaires où les protections prévues à l’article 11 s’appliquent et celles où elles ne s’appliquent pas.

[20] Il peut être difficile d’établir cette ligne de démarcation dans des affaires découlant de l’application de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, particulièrement en raison du fait que, même si la Loi a des incidences sur presque tous les Canadiens, la plupart d’entre elles sont essentiellement de nature administrative. Néanmoins,

- It is contrary to the Act to file a late tax return. Under the Act, a penalty may be imposed against a late-filing taxpayer. This is best regarded as a penalty imposed against a taxpayer for a transgression within the self-assessment and reporting system under the Act, and is not a wrong committed against society as a whole. It is aimed at ensuring the maintenance of discipline or compliance within a limited sphere of activity or an administrative field of endeavour. A person subject to such a penalty is not entitled to the protections under section 11 of the Charter.

- It is contrary to the Act to evade or commit tax fraud and, if found guilty, fines or imprisonment can follow. This is best regarded as a sanction imposed for a wrong committed against society as a whole, every bit as much as the offence of fraud in the *Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46. A person charged with tax evasion or tax fraud is entitled to the protections under section 11 of the Charter.

## (2) The Tax Court's conclusion

[21] The Tax Court applied this distinction between criminal and non-criminal matters. It found that section 163.2 of the Act “should be considered as creating a criminal offence” such that Ms. Guindon had the rights set out in section 11 of the Charter (at paragraph 70):

... [section 163.2 of the Act] is so far-reaching and broad in scope that its intent is to promote public order and protect the public at large rather than to deter specific behaviour and ensure compliance with the regulatory scheme of the *Act*. Furthermore, the substantial penalty imposed on the third party — a penalty which can potentially be even greater than the fine imposed under the criminal provisions of section 239 of the *Act*, without the third party even benefiting from the protection of the *Charter* — qualifies as a true penal consequence.

une ligne peut bel et bien être discernée et, comme les exemples suivants l'illustrent, certaines affaires sont manifestement d'un côté ou de l'autre de la ligne de démarcation :

- La Loi interdit de produire tardivement une déclaration de revenus et prévoit qu'une pénalité peut être imposée au contribuable pour production tardive. On doit considérer qu'il s'agit d'une pénalité infligée au contribuable pour avoir transgressé le régime d'auto-cotisation et de déclaration volontaire établi par la Loi, et non en raison d'un tort causé à la société en général. Le but est d'assurer la discipline ou la conformité à l'intérieur d'une sphère d'activité limitée ou dans un secteur administratif donné. La personne qui encourt une telle pénalité n'a pas droit aux protections prévues à l'article 11 de la Charte.

- Il est également contraire à la Loi de frauder le fisc ou de se soustraire à l'impôt. La personne reconnue coupable de tels actes est passible d'une amende ou d'une peine d'emprisonnement. On doit considérer cela comme la sanction d'un tort causé à la société en général, tout autant qu'une fraude en vertu du *Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46. La personne inculpée d'évasion ou de fraude fiscale a droit aux protections prévues à l'article 11 de la Charte.

## 2) La conclusion de la Cour de l'impôt

[21] La Cour de l'impôt a établi cette distinction entre les affaires de nature criminelle et non criminelle. Elle a conclu qu'il fallait « considérer que l'article 163.2 de la Loi crée une infraction de nature criminelle » et qu'ainsi, M<sup>e</sup> Guindon jouissait des droits énoncés à l'article 11 de la Charte (au paragraphe 70) :

[...] [l'article 163.2 de la Loi] est d'une portée telle que son intention est de promouvoir l'ordre public et de protéger le public en général, plutôt que de décourager un comportement particulier et d'assurer le respect du régime réglementaire de la loi. Par ailleurs, la pénalité élevée qui est imposée au tiers — une pénalité peut-être même supérieure à l'amende imposée en application des dispositions criminelles de l'article 239 de la Loi, sans même que le tiers puisse jouir de la protection de la Charte — peut être considérée comme une véritable conséquence pénale.

(3) Did the Tax Court have jurisdiction to conclude as it did? Did its jurisdiction depend on the service of a notice of constitutional question?

[22] On appeal to this Court, the Crown submits that the Tax Court had no jurisdiction to find that section 11 of the Charter applied to section 163.2 of the Act because Ms. Guindon did not serve a notice of constitutional question. Ms. Guindon was obligated to serve such a notice on the federal and provincial attorneys general if she sought a finding that a section of the Act was invalid, inoperative or inapplicable: *Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2, section 19.2 and, on appeal, the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, section 57.

[23] In substance, Ms. Guindon sought that very thing in the Tax Court and seeks that very thing here.

[24] She contends that section 11 of the Charter applies to penalty proceedings under section 163.2 of the Act. If her contention is accepted, section 11 of the Charter renders the scheme of section 163.2 and related procedural sections invalid, inoperative or inapplicable. Section 11 of the Charter requires that a penalty can only be imposed until after charges are laid and a fair trial is conducted before an independent and impartial tribunal. Section 163.2 and related procedural sections do something quite different: under them, a person can be assessed a penalty and the assessment is binding unless it is varied or overturned by way of reconsideration or in an appeal to the Tax Court. Only in the Tax Court, after liability has been found, is there something akin to an independent and impartial trial of the matter.

[25] In her memorandum of fact and law filed in this Court, Ms. Guindon submitted that, once section 163.2 of the *Income Tax Act* is regarded as an offence provision, subsection 34(2) of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21 kicks in. That subsection requires that

3) La Cour de l'impôt avait-elle compétence pour conclure comme elle l'a fait? La signification d'un avis de question constitutionnelle était-elle nécessaire à tout exercice de compétence?

[22] La Couronne fait valoir en appel devant notre Cour que la Cour de l'impôt n'avait pas compétence pour conclure que l'article 11 de la Charte s'appliquait à l'article 163.2 de la Loi parce que M<sup>e</sup> Guindon n'avait pas signifié d'avis de question constitutionnelle. M<sup>e</sup> Guindon était tenue de signifier un tel avis au procureur général du Canada et aux procureurs généraux des provinces si elle cherchait à obtenir une déclaration d'invalidité, d'inapplicabilité ou d'absence d'effet d'un article de la Loi (article 19.2 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, et, en appel, article 57 de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7).

[23] M<sup>e</sup> Guindon cherchait essentiellement à obtenir une telle déclaration devant la Cour de l'impôt, tout comme elle le fait maintenant devant notre Cour.

[24] M<sup>e</sup> Guindon soutient que l'article 11 de la Charte s'applique aux procédures liées à une pénalité qui découlent de l'article 163.2 de la Loi. Si cette prétention était retenue, l'article 11 de la Charte rendrait invalides, inapplicables ou sans effet l'article 163.2 et des articles de nature procédurale connexes. Selon l'article 11, une pénalité ne peut être imposée qu'après que des accusations ont été portées et qu'un procès équitable s'est déroulé devant un tribunal indépendant et impartial. L'article 163.2 et les articles de nature procédurale connexes prévoient de manière très différente qu'on peut imposer une pénalité à un contribuable au moyen d'une cotisation qui le lie à moins qu'elle ne soit modifiée ou annulée lors d'un nouvel examen ou d'un appel interjeté devant la Cour de l'impôt. Ce n'est que devant la Cour de l'impôt, après qu'on a conclu qu'il y a une obligation fiscale, que se déroule ce qui ressemble à un procès indépendant et impartial.

[25] Dans son mémoire des faits et du droit déposé devant notre Cour, M<sup>e</sup> Guindon a soutenu qu'une fois l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* considéré comme étant une disposition créant une infraction, le paragraphe 34(2) de la *Loi d'interprétation*,

*Criminal Code* procedures be followed instead of *Income Tax Act* procedures. In her view, then, finding section 163.2 is an offence under section 11 of the Charter does not make any procedures in the *Income Tax Act* invalid, inoperative, or inapplicable.

[26] I disagree. This submission overlooks the language of subsection 34(2), which imposes the procedures of the *Criminal Code* to any offence, “except to the extent that [another] enactment otherwise provides.” The *Income Tax Act* otherwise provides. It provides for the assessment of a penalty under section 163.2, a reconsideration procedure and an appeal to the Tax Court.

[27] Therefore, I conclude that in these circumstances, Ms. Guindon was seeking the invalidity, inoperability or inapplicability of sections of the *Income Tax Act*. A notice of constitutional question had to be served.

[28] The failure to serve a notice of constitutional question took away the Tax Court’s jurisdiction to consider whether section 163.2 of the Act creates a criminal offence, triggering Ms. Guindon’s section 11 rights.

[29] Canadian courts regard the requirement that a notice of constitutional question be served on the attorneys general as a matter going to the jurisdiction of the Court to consider the constitutional issues: see, e.g., *Paluska, Jr. v. Cava*, 2002 CanLII 41746, 59 O.R. (3d) 469 (C.A.). The requirement serves a “useful and essential purpose”: *Bekker v. Canada*, 2004 FCA 186, [2004] 3 C.T.C. 183, at paragraph 9. Attorneys general need notice of a constitutional challenge to the validity, applicability or operability of laws because if the challenge succeeds, their own laws may be affected.

[30] Once notice is provided to them, attorneys general may intervene and participate in the constitutional challenge. They may wish to adduce important evidence,

L.R.C. (1985), ch. I-21, devait recevoir application. Il découlerait de ce paragraphe l’obligation de se conformer aux procédures prévues au *Code criminel* plutôt qu’à la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Ainsi, selon M<sup>e</sup> Guindon, conclure que l’article 163.2 établit une infraction au sens de l’article 11 de la Charte ne rend aucune procédure de la *Loi de l’impôt sur le revenu* invalide, inapplicable ou sans effet.

[26] Je ne suis pas d’accord. Pour retenir cette prétention, il faut faire abstraction du libellé même du paragraphe 34(2), qui impose d’appliquer les procédures prévues au *Code criminel* à l’égard de l’infraction, « [s]auf disposition contraire du texte créant l’infraction ». La *Loi de l’impôt sur le revenu* dispose le contraire, soit l’établissement d’une pénalité en vertu de l’article 163.2, une procédure de nouvel examen et un appel auprès de la Cour de l’impôt.

[27] Je conclus donc que, dans les circonstances, M<sup>e</sup> Guindon voulait obtenir une déclaration d’invalidité, d’inapplicabilité ou d’absence d’effet de dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Un avis de question constitutionnelle devait être signifié.

[28] Le défaut de signification a privé la Cour de l’impôt de toute compétence pour examiner la question de savoir si l’article 163.2 de la Loi créait une infraction pénale, ce qui aurait déclenché à l’égard de M<sup>e</sup> Guindon l’application des droits garantis par l’article 11.

[29] Les tribunaux canadiens considèrent qu’ils ne sont compétents à l’égard d’une question constitutionnelle que si l’on a signifié un avis de question constitutionnelle aux procureurs généraux : voir, par exemple, *Paluska Jr. v. Cava*, 2002 CanLII 41746, 59 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 469 (C.A.). L’objet de l’avis est « utile, voire essentiel » (*Bekker c. Canada*, 2004 CAF 186, au paragraphe 9). Il faut signifier aux divers procureurs généraux l’avis de la contestation de la validité, de l’applicabilité ou de l’effet constitutionnel de toute loi parce que si la contestation devait être couronnée de succès, leurs propres lois pourraient être touchées.

[30] Une fois un avis signifié, les procureurs généraux peuvent intervenir dans l’instance et y participer. Il leur est loisible de présenter des éléments de preuve, de

test other evidence, rebut that evidence, make submissions on the constitutional issues, or any and all of these things. Their participation can affect the outcome of the constitutional challenge.

[31] Before the Tax Court, the Minister objected to Ms. Guindon raising section 11 of the Charter because she had not served a notice of constitutional question. If asked, the Tax Court could have exercised its discretion to adjourn its proceedings to allow a notice of constitutional question to be served. However, in the face of the Minister's objection, Ms. Guindon did not ask for an adjournment in order to serve the notice. Similarly, in this Court, Ms. Guindon has neither served a notice of constitutional question nor asked for an adjournment.

[32] Therefore, I conclude that it was not open to the Tax Court to find that section 163.2 of the Act prescribes a criminal offence such that all of the rights under section 11 of the Charter apply.

(4) Is it open to Ms. Guindon to assert that only some section 11 rights apply in proceedings conducted under section 163.2 of the Act?

[33] In the event that her failure to serve a notice of constitutional question prevented the Tax Court from finding that all of the section 11 rights apply in section 163.2 proceedings, Ms. Guindon submitted that, nevertheless, some section 11 rights could still apply. She pointed out that some of the section 11 rights do not conflict with the words of section 163.2 and related procedural sections in the Act.

[34] For example, section 11 requires that guilt be found only upon proof of the commission of the offence beyond a reasonable doubt. This does not conflict with the wording of section 163.2 or any other provision of the Act.

[35] In my view, this submission cannot be entertained. It is not open to Ms. Guindon to assert that some

contre-interroger, de contester des éléments de preuve ou encore de présenter des observations au sujet des questions constitutionnelles soulevées. Leur participation à l'instance peut avoir une incidence sur l'issue de la contestation constitutionnelle.

[31] Le ministre s'est opposé devant la Cour de l'impôt à ce que M<sup>e</sup> Guindon invoque l'article 11 de la Charte parce qu'elle n'avait pas signifié d'avis de question constitutionnelle. Si on le lui avait demandé, la Cour de l'impôt aurait pu exercer son pouvoir discrétionnaire d'ajourner l'instance et permettre ainsi une telle signification. Devant l'opposition du ministre, M<sup>e</sup> Guindon n'a toutefois demandé aucun ajournement. De même, dans l'instance devant notre Cour, M<sup>e</sup> Guindon n'a ni signifié d'avis de question constitutionnelle ni demandé d'ajournement.

[32] Par conséquent, je conclus qu'il n'était pas loisible à la Cour de l'impôt de conclure que l'article 163.2 de la Loi créait une infraction pénale de sorte que tous les droits garantis par l'article 11 de la Charte étaient applicables.

4) M<sup>e</sup> Guindon peut-elle faire valoir que seulement certains droits prévus à l'article 11 s'appliquent à une procédure découlant de l'article 163.2 de la Loi?

[33] M<sup>e</sup> Guindon a soutenu que, même si son défaut de signifier un avis de question constitutionnelle empêchait la Cour de l'impôt de conclure que les droits prévus à l'article 11 s'appliquaient à une procédure découlant de l'article 163.2, certains de ces droits pouvaient être néanmoins applicables. Certains droits garantis par l'article 11 ne seraient pas incompatibles avec le libellé de l'article 163.2 et des dispositions de procédure connexes de la Loi.

[34] À titre d'exemple, l'article 11 impose de ne déclarer une personne coupable d'une infraction que si la preuve le démontre hors de tout doute raisonnable. Cela n'est pas incompatible avec le libellé de l'article 163.2 ou d'une autre disposition de la Loi.

[35] On ne peut, selon moi, accepter cette prétention. M<sup>e</sup> Guindon ne saurait faire valoir que certains droits

of the section 11 rights apply but not others. Under the text of section 11, set out above, either a person is “charged with an offence” and all of the section 11 rights apply, or a person is not “charged with an offence” and none of the section 11 rights apply. Section 11 is not a buffet table where one can pick and choose the rights on offer. The Supreme Court of Canada confirmed this in the context of extradition proceedings, using words of broad application (*R. v. Schmidt*, [1987] 1 S.C.R. 500, at page 519):

To say that some provisions of s.11 apply to extradition hearings, while others do not, involves giving varying meanings to “any person charged with an offence” ... the expression must have a constant meaning throughout, one that harmonizes with the various paragraphs of the section.

(5) Section 163.2 of the Act does not create an “offence” within the meaning of section 11 of the Charter

[36] Even if it were open to Ms. Guindon to submit that only some of the section 11 rights apply, the submission still fails.

[37] In my view, the assessment of a penalty under section 163.2 is not the equivalent of being “charged with a [criminal] offence”. Accordingly, none of the section 11 rights apply in section 163.2 proceedings. In this regard, I disagree with the Tax Court’s conclusion on this question of law.

[38] The *Income Tax Act* contains a complex web of provisions constituting a discrete regulatory and administrative field of endeavour with unique characteristics. Justice Wilson of the Supreme Court of Canada described it in this way (*R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627 [at page 636]):

A chief source of revenue for the federal government is the collection of income tax. The legislative scheme which has been put in place to regulate the collection of tax is the *Income Tax Act*. The Act requires taxpayers to file annual returns and estimate their tax payable as a result of calculations made in these returns. ... In essence, the system is a self-reporting and self-assessing one which depends upon the honesty and integrity of the taxpayers for its success. ...

garantis par l’article 11 s’appliquent et d’autres pas. En vertu de l’article 11, précédemment reproduit, soit un individu est « inculpé », et alors tous les droits prévus à l’article s’appliquent, soit il n’est pas « inculpé », et alors aucun de ces droits ne s’applique. L’article 11 n’est pas un buffet d’où l’on peut choisir à son gré parmi les droits offerts. La Cour suprême du Canada a confirmé ce principe à l’égard des audiences d’extradition, les termes employés étant de portée générale (*R. c. Schmidt*, [1987] 1 R.C.S. 500, à la page 519) :

Dire que certaines dispositions de l’art. 11 s’appliquent aux audiences d’extradition alors que d’autres ne s’y appliquent pas nécessite que l’on donne au terme « inculpé » [...] des sens multiples [...] ce mot doit recevoir partout un seul et même sens, un sens qui soit en harmonie avec les différents alinéas de l’article.

5) L’article 163.2 de la Loi ne crée pas une « infraction » au sens de l’article 11 de la Charte

[36] Même s’il était loisible à M<sup>e</sup> Guindon de faire valoir que seulement certains droits prévus à l’article 11 s’appliquent, sa prétention ne saurait être retenue.

[37] À mon avis, se voir infliger une pénalité en application de l’article 163.2, ce n’est pas l’équivalent d’être « inculpé ». Par conséquent, aucun des droits prévus à l’article 11 ne s’applique à une procédure découlant de l’article 163.2. Je ne souscris pas à cet égard à la conclusion de la Cour de l’impôt sur cette question de droit.

[38] La *Loi de l’impôt sur le revenu* renferme un ensemble complexe de dispositions établissant un régime réglementaire et administratif distinct, doté de caractéristiques propres. La juge Wilson de la Cour suprême du Canada en a donné la description suivante (*R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627 [à la page 636])

La perception de l’impôt sur le revenu constitue l’une des principales sources de revenu du gouvernement fédéral. Le régime législatif mis en place pour réglementer la perception de l’impôt est la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Cette loi oblige les contribuables à produire des déclarations annuelles et à évaluer les impôts qu’ils ont à payer, conformément aux calculs effectués dans ces déclarations [...] Essentiellement, le régime mis sur pied est un régime d’auto-déclaration et d’auto-cotisation dont le succès repose sur l’honnêteté et l’intégrité des contribuables [...]

[39] The provision of accurate information that permits the proper calculation of tax is another aspect of self-compliance. This is achieved through tax returns, reports, certificates, forms and other information supplied. Timely elections, designations, reports and payments also allow for the efficient administration of the tax system.

[40] Conduct that is antithetical to the proper functioning of this system must be deterred. Compliance and order within this self-assessment system must be maintained. This is done—in this administrative field of endeavour as in many others—through the imposition of administratively simple sanctions or, as the Act calls them, penalties. Given the complexity and breadth of the discrete regulatory and administrative field of endeavour set up by the Act, the sanctions must be administratively simple.

[41] Seen in this way, penalties under the Act are not about condemning morally blameworthy conduct or inviting societal condemnation of the conduct. They are not among the “most serious offences known to our law”: *Wigglesworth*, above, at page 558. Rather, the penalties are about ensuring that this discrete regulatory and administrative field of endeavour works properly.

[42] In my view, section 163.2 is mainly directed to ensuring the accuracy of information, honesty and integrity within the administrative system of self-assessment and self-reporting under the Act. The imposition of a section 163.2 penalty by way of assessment and the subsequent procedures for challenging the assessment are proceedings of an administrative nature aimed at redressing conduct antithetical to the proper functioning of the administrative system of self-assessment and self-reporting under the Act. Put another way, proceedings under section 163.2 aim at maintaining discipline, compliance or order within a discrete regulatory and administrative field of endeavour. They do not aim at redressing a public wrong done to society at large.

[43] This conclusion is confirmed by a particular feature of the *Income Tax Act*. The Act contains approximately 60 penalty provisions, including section 163.2.

[39] L'observation volontaire suppose aussi la communication de renseignements exacts qui permettent de calculer correctement l'impôt à payer. On y parvient en transmettant notamment des déclarations de revenus, des certificats, des formulaires et d'autres renseignements. Faire en temps opportun les choix, les désignations et les paiements requis favorise aussi l'administration efficace du régime fiscal.

[40] Il faut dissuader tout comportement préjudiciable au bon fonctionnement du système. Il faut assurer la conformité au régime d'autocotisation et son bon ordre. On y parvient — dans ce secteur administratif comme dans bien d'autres — en imposant des sanctions simples à administrer ou, comme on les désigne dans la Loi, des pénalités. Une telle simplicité est requise étant donné la complexité et la portée du régime réglementaire et administratif distinct établi par la Loi.

[41] Dans cette perspective, l'objet des pénalités prévues par la Loi n'est pas de sanctionner un comportement moralement répréhensible, ni d'inciter à sa condamnation par la société. Nous n'avons pas affaire aux « plus graves infractions que nous connaissons dans notre droit » (*Wigglesworth*, précité, à la page 558). Les pénalités visent plutôt à assurer le bon fonctionnement de ce régime réglementaire et administratif distinct.

[42] À mon avis, on vise principalement à s'assurer avec l'article 163.2 de l'exactitude des renseignements, de l'honnêteté et de l'intégrité dans le régime administratif d'autocotisation et d'autodéclaration prévu par la Loi. L'imposition d'une pénalité en vertu de l'article 163.2 au moyen d'une cotisation et les recours prescrits pour ensuite contester la cotisation sont des procédures de nature administrative destinées à corriger tout comportement préjudiciable au bon fonctionnement de ce régime. Autrement dit, une procédure découlant de l'article 163.2 vise à maintenir la discipline, la conformité ou le bon ordre au sein d'un régime réglementaire et administratif distinct. Son objectif n'est pas de réparer un tort causé à la société en général.

[43] Une caractéristique particulière de la *Loi de l'impôt sur le revenu* vient confirmer cette conclusion. La Loi renferme une soixantaine de dispositions, dont

This is in contradistinction from the provisions in the Act that create “offences”. A comparison of the penalty provisions and the offence provisions in the Act reveals something most salient to the question before us.

[44] Each of the penalty provisions, including section 163.2, prescribes a non-discretionary fixed amount or a non-discretionary formula for the calculation of the penalty to be included in the assessment. In no way does the Minister evaluate the moral blameworthiness or turpitude of the conduct, including any mitigating circumstances. Indeed, based on the rather mechanical nature of the task of preparing an assessment and the type of information available to the Minister, the Minister is not equipped to do such a thing. Accordingly, these provisions, including section 163.2, seem directed to maintaining discipline or compliance within a discrete regulatory and administrative field of endeavour, rather than redressing and condemning morally blameworthy conduct or a public wrong.

[45] On the other hand, each of the offence provisions is punishable by a fine, imprisonment, or both, none of which is fixed or calculated by a rigid formula. Instead, each is punishable by a range of sanctions—for example, in the case of tax evasion under section 239, a term of imprisonment up to a maximum or a fine between a certain minimum or maximum. The judge’s task is not mechanical, but discretionary. In sentencing, the judge is entitled to take into account, among other things, the moral blameworthiness or turpitude of the conduct, including any mitigating circumstances. Accordingly, the offence provisions do more than merely maintain discipline or compliance within a discrete regulatory and administrative field of endeavour. They also redress and condemn morally blameworthy conduct or a public wrong.

[46] Ms. Guindon points out that the penalties under section 163.2 can be large. This is true, but the size of a penalty does not alone dictate whether section 11 of the

l’article 163.2, qui prévoient une pénalité. Par ailleurs, on crée des « infractions » dans diverses dispositions de la Loi. La comparaison des dispositions de la Loi prévoyant une pénalité et de celles prévoyant une infraction révèle un élément très utile au règlement de la question qui nous occupe.

[44] Chacune des dispositions créant une pénalité, y compris l’article 163.2, prévoit un montant fixe ou une formule fixe pour le calcul de la pénalité à inclure dans la cotisation. Le ministre n’a à apprécier d’aucune manière le caractère moralement répréhensible ou la turpitude du comportement, notamment par la prise en compte de circonstances atténuantes. D’ailleurs, étant donné la nature plutôt mécanique de l’établissement d’une cotisation, et vu le type de renseignements dont il dispose, le ministre n’est guère en mesure de procéder à une telle appréciation. L’objet de ces dispositions, y compris l’article 163.2, semble donc être d’assurer la discipline ou la conformité au sein d’un régime réglementaire et administratif distinct, plutôt que de corriger et de sanctionner une conduite moralement répréhensible ou un tort causé à la société.

[45] Pour ce qui est par contre des dispositions qui créent des infractions, celles-ci sont punissables d’une amende ou d’une peine d’emprisonnement, ou des deux à la fois, qui ne peuvent être fixées ou calculées au moyen d’une formule stricte. Chaque infraction est plutôt punissable d’un éventail de sanctions — par exemple, l’évasion fiscale visée à l’article 239 est punissable d’une peine d’emprisonnement maximale, ou encore d’une amende, selon une certaine fourchette. Le juge, plutôt que de jouer un rôle purement mécanique, dispose d’un pouvoir discrétionnaire. Lorsqu’il établit la peine, le juge peut notamment prendre en compte le caractère moralement répréhensible et la turpitude de la conduite et les circonstances atténuantes. Les dispositions créatrices d’infractions ne visent donc pas simplement à assurer la discipline ou la conformité dans un régime réglementaire et administratif distinct. Elles visent également à corriger et à sanctionner une conduite moralement répréhensible ou un tort causé à la société.

[46] M<sup>e</sup> Guindon souligne que les amendes imposées en application de l’article 163.2 peuvent être élevées. Elle a raison, mais l’importance d’une amende n’entraîne

Charter applies: *Martineau*, above. Sometimes administrative penalties must be large in order to deter conduct detrimental to the administrative scheme and the policies furthered by it: *Cartaway Resources Corp. (Re)*, 2004 SCC 26, [2004] 1 S.C.R. 672. Many cases confirm that large penalties, indeed very large penalties, can qualify as administrative monetary penalties governed by administrative law principles, free from the requirements of section 11 of the Charter: *Canada (Attorney General) v. United States Steel Corporation*, 2011 FCA 176, 333 D.L.R. (4th) 1; *Rowan v. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 O.R. (3d) 492; *Lavallee v. Alberta (Securities Commission)*, 2010 ABCA 48 (CanLII), 474 A.R. 295; *Martineau*, above.

[47] Under subsection 163.2(4), the provision engaged in the present case, the maximum possible penalty for a person making a false statement is \$100 000 plus the person's gross compensation in relation to that statement. Such a magnitude does not demonstrate a purpose extending beyond deterrence to denunciation and punishment of the offender for the "wrong done to society": *Wigglesworth*, above, at page 561. Rather, in light of the possibility of false statements going undetected, penalties of such magnitude are necessary to prevent them from being regarded as just "another cost of doing business": *United States Steel Corporation*, above, at paragraph 77.

[48] Ms. Guindon also draws our attention to the reference to "culpable conduct" in section 163.2 and urges that it imports a notion of criminality into the matter. Taken in isolation, assessed in the abstract, and understood in its colloquial meaning, "culpable conduct" does suggest "guilty" conduct. But in the Act "culpable conduct" has a defined meaning that sets out the elements that must be present before the Minister can assess a penalty under section 163.2 of the Act. This definition does not bring within it the notion of "guilt" or conduct violating some criminal standard.

[49] Incidentally, in this appeal, the parties debated the meaning of "culpable conduct". Accepting the more

pas à elle seule l'application de l'article 11 de la Charte (*Martineau*, précité). Les pénalités administratives doivent parfois être élevées pour dissuader une conduite préjudiciable au régime administratif mis en place et aux politiques qu'il met en œuvre (*Cartaway Resources Corp. (Re)*, 2004 CSC 26, [2004] 1 R.C.S. 672). On confirme dans de nombreux jugements que des pénalités importantes, voire très importantes, peuvent constituer des sanctions administratives pécuniaires régies par les principes du droit administratif qui échappent aux exigences de l'article 11 de la Charte (*Canada (Procureur général) c. United States Steel Corporation*, 2011 CAF 176; *Rowan v. Ontario Securities Commission*, 2012 ONCA 208, 110 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 492; *Lavallee v. Alberta (Securities Commission)*, 2010 ABCA 48 (CanLII), 474 A.R. 295; *Martineau*, précité).

[47] Aux termes du paragraphe 163.2(4), la disposition visée en l'espèce, la pénalité maximale dont est passible l'auteur d'un faux énoncé est de 100 000 \$ plus sa rétribution brute relativement à cet énoncé. L'importance de la pénalité a certes des fins de dissuasion, mais ne dénote pas un objectif de réprobation et de punition du contrevenant pour le « tort causé à la société » (*Wigglesworth*, précité, à la page 561). Il s'agit plutôt de prévoir des pénalités de nature à faire en sorte qu'elles « ne soient pas considérées comme une simple dépense d'affaire » (*United States Steel Corporation*, précité, au paragraphe 77), compte tenu du fait qu'il est possible que les faux énoncés passent inaperçus.

[48] M<sup>e</sup> Guindon attire également notre attention sur l'emploi de l'expression « conduite coupable » à l'article 163.2, qui, affirme-t-elle, introduirait un élément de criminalité. Il est vrai que la conduite « coupable » évoque la « culpabilité » du droit pénal si on considère l'expression isolément, dans l'abstrait et selon son sens courant. Dans la Loi, toutefois, le terme « conduite coupable » est défini et comprend divers éléments qui doivent être présents pour que le ministre puisse imposer une pénalité en application de l'article 163.2. Cette définition ne fait appel ni au concept de « culpabilité » pénale ni à celui de conduite enfreignant une norme pénale quelconque.

[49] D'autre part, les parties ont débattu dans le présent appel du sens à donner à l'expression « conduite

exacting definition of “culpable conduct” proposed by Ms. Guindon, the Tax Court nevertheless found on the facts that Ms. Guindon had engaged in such conduct. Therefore, it is unnecessary for us in this appeal to decide this issue.

[50] In another submission before us, Ms. Guindon emphasizes the need for section 11 Charter rights to apply given the serious sanctions that may be imposed under section 163.2 of the Act. She warns that unless section 11 protections are afforded, great unfairness will result. The short answer is that section 11 Charter rights apply only when the *Wigglesworth/Martineau* test is met. The discussion above shows that it has not been met.

[51] Some commentators have also expressed concerns about the unfairness of section 163.2 of the Act and the potential for misuse of the section: see, e.g., William I. Innes and Brian J. Burke, “Adviser Penalties: How Will the Courts Construe Section 163.2?”, *Report of Proceedings of the Fifty-Third Tax Conference*, 2001 Conference Report (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2002); Warren J. A. Mitchell, “Civil Penalties: A Wolf in Sheep’s Clothing?”, *Report of Proceedings of the Fifty-Second Tax Conference*, 2000 Conference Report (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2001); Brian Nichols, “Civil Penalties for Third Parties”, *1999 Ontario Tax Conference* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2000). In light of these well-considered expressions of concern, some additional words may be appropriate.

[52] In my view, many of the concerns expressed are overstated.

[53] The jurisprudence concerning section 163.2 is in an embryonic state. What now appears to some to be uncertain and worrying may later be addressed satisfactorily in the jurisprudence.

coupable ». Tout en retenant la définition plus rigoureuse de l’expression proposée par M<sup>e</sup> Guindon, la Cour de l’impôt a néanmoins conclu, au vu des faits, que l’intimée avait adopté une telle conduite. Il n’est donc pas nécessaire que nous tranchions cette question dans le présent appel.

[50] M<sup>e</sup> Guindon a également souligné devant nous combien il importait que les droits garantis par l’article 11 de la Charte s’appliquent étant donné les sanctions sévères qui peuvent découler de l’article 163.2 de la Loi. Elle a fait valoir que, si les protections prévues à l’article 11 n’étaient pas disponibles, il en résulterait une grave injustice. Pour répondre brièvement, les droits visés à l’article 11 s’appliquent uniquement lorsqu’il est satisfait au critère exposé dans l’arrêt *Wigglesworth* et dans l’arrêt *Martineau*. Or, comme on l’a vu, tel n’est pas le cas en l’espèce.

[51] Certains observateurs ont aussi dit s’inquiéter du caractère inéquitable de l’article 163.2 de la Loi et de son éventuelle utilisation abusive. On pourra ainsi consulter William I. Innes et Brian J. Burke, « Adviser Penalties: How Will the Courts Construe Section 163.2? », *Report of Proceedings of the Fifty-Third Tax Conference*, 2001 Conference Report (Toronto : Association canadienne d’études fiscales, 2002); Warren J. A. Mitchell, « Civil Penalties: A Wolf in Sheep’s Clothing? », *Report of Proceedings of the Fifty-Second Tax Conference*, 2000 Conference Report (Toronto : Association canadienne d’études fiscales, 2001); Brian Nichols, « Civil Penalties for Third Parties », *1999 Ontario Tax Conference* (Toronto : Association canadienne d’études fiscales, 2000). Compte tenu des préoccupations réfléchies ainsi exprimées, quelques commentaires additionnels sur le sujet semblent indiqués.

[52] À mon avis, plusieurs de ces préoccupations sont exagérées.

[53] La jurisprudence sur l’article 163.2 est embryonnaire. Ce qui peut sembler maintenant incertain et troublant pourra être réglé par la suite de manière satisfaisante dans la jurisprudence.

[54] In addition, there are many available tools to address procedural or substantive unfairness and any misuse of the section.

[55] As is well known, an appeal ultimately lies to the Tax Court from the assessment of penalties. In that appeal, pursuant to subsection 163(3) of the Act, the burden lies on the Minister to demonstrate the facts justifying the imposition of the penalty. A number of procedural rules—including the right to adduce evidence, to test the Minister’s evidence, and to obtain disclosure of relevant documents—give the appellant a meaningful opportunity to challenge the assessment. The Tax Court must construe these rules to ensure, among other things, the just determination of every proceeding, and can modify them “as necessary in the interests of justice”—in other words, if it is appropriate and necessary in order to achieve procedural fairness: See *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688a, sections 4 and 9. That Court also has a plenary jurisdiction to take necessary steps to ensure the fairness of proceedings before it and, further, to restrain any abuses of its process: *Canada (National Revenue) v. RBC Life Insurance Company*, 2013 FCA 50, [2013] 3 C.T.C. 126, at paragraph 35 (by analogy to the Federal Courts, also courts of statutory jurisdiction).

[56] Undoubtedly, in certain individual circumstances, penalties set by formulae or in fixed amounts—while administrative in nature and not triggering section 11 of the Charter—can be harsh. However, relief against harsh penalties can potentially be had under a different provision of the Act, subsection 220(3.1). Under that subsection, those subject to a section 163.2 penalty can ask the Minister to exercise her discretion to cancel all or part of the penalty. Before us, the Crown conceded the availability of this remedy.

[57] Some might question the meaningfulness or effectiveness of this remedy. After all, it is the Minister imposing the penalty who considers whether it should

[54] Il existe également de nombreux moyens de s’attaquer à tout problème éventuel d’iniquité sur le fond ou sur la procédure, ou encore découlant de l’utilisation abusive de l’article.

[55] Comme on le sait, il est possible d’interjeter appel devant la Cour de l’impôt de l’imposition des pénalités. Aux termes du paragraphe 163(3) de la Loi, lors d’un tel appel, le ministre a la charge d’établir les faits qui justifient l’imposition de la pénalité. Un certain nombre de règles procédurales — dont le droit de présenter une preuve, de contre-interroger les témoins du ministre et d’obtenir la communication des documents pertinents — permettent à l’appelant de contester valablement la cotisation. La Cour de l’impôt doit interpréter ces règles de manière à assurer notamment la résolution équitable de chaque instance, et elle peut les modifier « si l’intérêt de la justice l’exige » — autrement dit, si cela est approprié et nécessaire pour respecter l’équité procédurale (voir les articles 4 et 9 des *Règles de la Cour canadienne de l’impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a). La Cour de l’impôt possède également une compétence plénière pour assurer, par les moyens nécessaires, le caractère équitable de toute instance devant elle et pour prévenir tout abus de sa procédure (*Canada (Revenu national) c. Compagnie d’assurance vie RBC*, 2013 CAF 50, au paragraphe 35, puisque cela est vrai des Cours fédérales, qui sont également établies par une loi).

[56] Il ne fait aucun doute que dans certaines circonstances particulières, les pénalités fixes ou établies en fonction d’une formule peuvent être bien sévères, et ce, bien qu’elles aient un caractère administratif et ne fassent pas entrer en jeu l’article 11 de la Charte. On peut toutefois obtenir un allègement à l’égard de pénalités sévères en vertu d’une autre disposition de la Loi, soit le paragraphe 220(3.1). En vertu de ce paragraphe, les personnes passibles d’une pénalité en application de l’article 163.2 peuvent demander au ministre d’exercer son pouvoir discrétionnaire pour l’annuler, en totalité ou en partie. La Couronne a concédé devant nous qu’il était possible de solliciter une telle réparation.

[57] Certains pourraient mettre en question l’intérêt ou l’efficacité de cette réparation. Après tout, c’est le ministre qui a imposé la pénalité qui examine si elle

be cancelled. But that is too facile a view of the matter. Subsection 220(3.1) of the Act imposes on the Minister an entirely different task. The Minister does not have a free hand to do whatever she wants, act on whim, or unthinkingly rubber-stamp her earlier penalty assessment. A few more words on this are apposite.

[58] The Minister's discretion on an application for relief must be based on the purposes of the Act, the fairness purposes that lie behind subsection 220(3.1) of the Act, and a rational assessment of all the relevant circumstances of the case. Her discretion must be genuinely exercised and must not be fettered or dictated by policy statements such as Income Tax Information Circular IC 07-1 ["Taxpayer Relief Provisions"]: *Stemijon Investments Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2011 FCA 299, 341 D.L.R. (4th) 710, at paragraph 27.

[59] On an application for judicial review from a subsection 220(3.1) decision, the Federal Court may quash unreasonable exercises of discretion by the Minister—i.e., exercises of discretion that fall outside the range of the acceptable and defensible on the facts and the law: *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190. Depending on the circumstances, the range available to the Minister can be quite narrow: *Abraham v. Canada (Attorney General)*, 2012 FCA 266, [2013] 1 C.T.C. 69, at paragraphs 37–50; and in a different context, see *Canada (Canadian Human Rights Commission) v. Canada (Attorney General)*, 2013 FCA 75, 76 C.H.R.R. D/353, at paragraphs 13 and 14.

[60] Finally, I note that section 12 of the Charter prohibits cruel and unusual punishment or treatment, i.e. a disproportionate sanction that "outrage[s] standards of decency": *Chiarelli v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1992] 1 S.C.R. 711, at page 736. In the administrative context, section 12 remains largely untested and its applicability remains a matter of debate. Further, since penalties under section 163.2 are calculated by formulae that attempt to gauge the extent to which the impugned conduct may have affected the tax system, I am sceptical whether a section 12 claim against

devrait être annulée. C'est là toutefois une approche trop simple de la question. Le paragraphe 220(3.1) de la Loi impose au ministre un tout autre rôle en la matière. Le ministre ne dispose pas d'une latitude absolue, ne peut pas agir au gré de ses fantaisies, ni ne peut entériner automatiquement, sans y réfléchir, la pénalité qu'il a précédemment imposée. Il convient de formuler quelques commentaires additionnels.

[58] Lors d'une demande d'allègement, l'exercice par le ministre de son pouvoir discrétionnaire doit se fonder sur l'objet de la Loi, l'objectif d'équité qui sous-tend le paragraphe 220(3.1) et une appréciation rationnelle de tous les facteurs particuliers pertinents. Le ministre doit véritablement exercer son pouvoir discrétionnaire, qui ne doit pas être entravé ni restreint par des énoncés de politique tels que la circulaire d'information IC 07-1 [Impôt sur le revenu – Circulaire d'information IC 07-1, « Dispositions d'allègement pour les contribuables »] (*Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299, au paragraphe 27).

[59] Lors du contrôle judiciaire d'une décision fondée sur le paragraphe 220(3.1), la Cour fédérale peut annuler tout exercice déraisonnable par le ministre de son pouvoir discrétionnaire, c.-à-d. un exercice n'appartenant pas aux issues acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit (*Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190). En fonction des circonstances, l'éventail des issues s'offrant au ministre peut être fort restreint (*Abraham c. Canada (Procureur général)*, 2012 CAF 266, aux paragraphes 37 à 50, et, dans un autre contexte, *Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c. Canada (Procureur général)*, 2013 CAF 75, aux paragraphes 13 et 14).

[60] Finalement, je tiens à souligner que l'article 12 de la Charte interdit les traitements ou peines cruels et inusités, c.-à-d. une sanction disproportionnée « au point de ne pas être compatible avec la dignité humaine » (*Chiarelli c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1992] 1 R.C.S. 711, à la page 736). L'article 12 n'a guère été mis à l'épreuve dans le domaine administratif, où son applicabilité fait encore l'objet de débat. Par ailleurs, puisque le calcul des pénalités visées à l'article 163.2 repose sur des formules tentant d'apprécier l'incidence de la conduite reprochée sur le régime

a section 163.2 penalty could ever succeed. Nevertheless, at this early point in the development of the jurisprudence under section 163.2, it cannot yet be ruled out as a possible avenue of exceptional recourse.

[61] In the case at bar, resort to these recourses was not made. Accordingly, I offer no further comment on them.

D. Proposed disposition

[62] For the foregoing reasons, I would allow the appeal with costs, set aside the judgment of the Tax Court, and giving the judgment the Tax Court should have given, I would dismiss Ms. Guindon's appeal with costs.

NOËL J.A.: I agree.

GAUTHIER J.A.: I agree.

fiscal, je doute que toute contestation d'une telle pénalité puisse être couronnée de succès sur le fondement de l'article 12. Toutefois, comme la jurisprudence sur l'article 163.2 est encore embryonnaire, il n'est pas encore exclu qu'il puisse s'agir là d'une voie de recours exceptionnelle.

[61] On n'a pas fait appel à ces voies de recours en l'espèce. Je ne ferai donc aucun autre commentaire à leur sujet.

D. Dispositif proposé

[62] Pour les motifs exposés, j'accueillerais l'appel avec dépens, j'annulerais le jugement de la Cour de l'impôt et, rendant le jugement que la Cour de l'impôt aurait dû rendre, je rejetterais l'appel de M<sup>e</sup> Guindon avec dépens.

LE JUGE NOËL, J.C.A. : Je suis d'accord.

LA JUGE GAUTHIER, J.C.A. : Je suis d'accord.