

<p><b>David Ludmer</b> (<i>Appellant</i>)</p> <p>v.</p> <p><b>Her Majesty the Queen</b> (<i>Respondent</i>)</p> <p><b>Cindy Ludmer</b> (<i>Appellant</i>)</p> <p>v.</p> <p><b>Her Majesty the Queen</b> (<i>Respondent</i>)</p> <p><b>Ludco Enterprises Ltd.</b> (<i>Appellant</i>)</p> <p>v.</p> <p><b>Her Majesty the Queen</b> (<i>Respondent</i>)</p> <p><b>Brian Ludmer</b> (<i>Appellant</i>)</p> <p>v.</p> <p><b>Her Majesty the Queen</b> (<i>Respondent</i>)</p>	<p>A-688-93</p> <p>A-689-93</p> <p>A-690-93</p> <p>A-691-93</p> <p>A-691-93</p>	<p><b>David Ludmer</b> (<i>appelant</i>)</p> <p>c.</p> <p><sup>a</sup> <b>Sa Majesté la Reine</b> (<i>intimée</i>)</p> <p><b>Cindy Ludmer</b> (<i>appelante</i>)</p> <p><sup>b</sup> c.</p> <p><b>Sa Majesté la Reine</b> (<i>intimée</i>)</p> <p><sup>c</sup> <b>Ludco Enterprises Ltd.</b> (<i>appelante</i>)</p> <p>c.</p> <p><b>Sa Majesté la Reine</b> (<i>intimée</i>)</p> <p><sup>d</sup></p> <p><b>Brian Ludmer</b> (<i>appelant</i>)</p> <p>c.</p> <p><sup>e</sup> <b>Sa Majesté la Reine</b> (<i>intimée</i>)</p>	<p>A-688-93</p> <p>A-689-93</p> <p>A-690-93</p> <p>A-691-93</p>
---	---	---	---

*INDEXED AS: LUDMER v. CANADA (C.A.)*

*RÉPERTORIÉ: LUDMER c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Hugessen and Décary JJ.A. and Chevalier D.J.—Montréal, November 29; Ottawa, December 21, 1994.

<sup>f</sup> Cour d'appel, juges Hugessen et Décary, J.C.A. et juge suppléant Chevalier—Montréal, 29 novembre; Ottawa, 21 décembre 1994.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Appellants deducting interest payments on money borrowed to buy shares in offshore companies — Allowed in earlier years, later disallowed — Appeal from decision granting motion to strike parts of statement of claim — Estoppel — Interpretation Bulletins — Treatment of other taxpayers irrelevant — British case law distinguished as different taxation system.*

<sup>g</sup> *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Les appelants ont déduit les intérêts sur de l'argent emprunté pour acheter des actions dans des sociétés étrangères — Le ministre a accordé la déduction pour les premières années, mais l'a par la suite refusée — Appel d'une décision faisant droit à une requête en radiation de certaines parties de la déclaration — Fin de non-recevoir — Bulletins d'interprétation — Le traitement des autres contribuables n'est pas pertinent — Distinction faite avec la jurisprudence britannique, au motif que le régime fiscal britannique est différent.*

Between 1977 and 1979, the appellants bought shares in offshore companies. When the shares were sold, the appellants reported the gains as capital gains. For the years 1977 to 1985, the appellants deducted the interest on the money they borrowed to buy the shares pursuant to paragraph 20(1)(c) of the *Income Tax Act* (deduction of interest on money borrowed to earn income from a business or property). The Minister allowed the deduction for the years previous to 1981 but in reassessments made in 1986 and 1987, he disallowed it for the years 1981 to 1985.

<sup>h</sup> Entre 1977 et 1979, les appelants ont acheté des actions dans des sociétés étrangères. Lors de la vente des actions, les appelants ont déclaré le profit réalisé à titre de gain en capital. Pour les années 1977 à 1985, les appelants ont déduit les intérêts sur l'argent qu'ils avaient emprunté pour acheter les actions conformément à l'alinéa 20(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (déduction des intérêts sur l'argent emprunté en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien). Le ministre a accordé la déduction pour les années antérieures à 1981 mais, dans les nouvelles cotisations établies en 1986 et 1987, il a refusé la déduction pour les années 1981 à 1985.

When their appeal to the Tax Court of Canada was dismissed, the appellants took their case to the Federal Court Trial Division, arguing that the assessments were arbitrary and seeking a declaration that the reassessments were void. In their statements of claim, the appellants stated the facts they intended to prove in order to establish (1) that in allowing the deduction for the years prior to 1981, the Minister made an admission binding upon him for the years 1981 to 1985; (2) that the doctrine of estoppel applied because the appellants relied on the assessments of the previous years in organizing their affairs; (3) that the Minister was bound by his previous interpretation of paragraph 20(1)(c) as set out in interpretation bulletins and other releases; (4) that they were discriminated against because other taxpayers in similar circumstances were allowed the deduction; and (5) that the Minister, for the same reason as in (4), failed in his duty to act fairly.

This was an appeal from the Trial Division decision allowing a motion to strike certain paragraphs of the statements of claim.

*Held*, the appeal should be dismissed but, with respect to relevant documents emanating from the Minister, evidence will be allowed only to establish how paragraph 20(1)(c) was interpreted by the Minister at the material times.

(1) Evidence to establish that the Minister allowed the deduction for the taxation years prior to 1981 and that this was a binding admission was inadmissible on the ground that it did not constitute a reasonable cause of action. Previous assessments were not an admission, but, at most, an acting upon the then accepted interpretation of paragraph 20(1)(c). Furthermore, an admission cannot settle a question of law. Finally, subsection 152(4) of the Act, which allows the Minister to assess tax for a taxation year independently of any other taxation year, would be negated if the appellants' arguments were accepted.

(2) The doctrine of estoppel was not applicable. Prior assessments cannot be considered as a promise that the appellants would be allowed the deduction in all subsequent assessments. The (related) doctrine of legitimate expectation cannot create substantive rights. In both cases, a public authority may be bound by its undertakings as to the procedure it will follow, but in no case can it place itself in conflict with its duty and forego the requirements of the law.

(3) Interpretation Bulletins and other releases are nothing more than the Minister's opinion as to the meaning of the Act and bind neither the Minister, the taxpayer nor the courts. However, evidence in this respect should be allowed only to the extent that the aim is to establish that the interpretation therein is correct and should be adopted. The court hearing the appellants' application will have to decide, in the circum-

À la suite du rejet de leur appel par la Cour canadienne de l'impôt, les appelants se sont adressés à la Section de première instance de la Cour fédérale en faisant valoir que les cotisations étaient arbitraires et en sollicitant un jugement déclarant nulles les nouvelles cotisations. Dans leur déclaration, les appelants ont exposé les faits dont ils entendaient faire la preuve pour établir (1) que la décision du ministre de leur permettre de déduire les intérêts pour les années antérieures à 1981 constituait de sa part un aveu qui le liait pour les années 1981 à 1985; (2) que la théorie de la fin de non-recevoir s'appliquait parce que les appelants s'étaient fiés sur les cotisations des années précédentes pour organiser leurs affaires; (3) que le ministre était lié par l'interprétation antérieure qu'il avait donnée à l'alinéa 20(1)c dans des bulletins d'interprétation et d'autres publications; (4) qu'ils avaient été victimes de discrimination parce que d'autres contribuables se trouvant dans une situation semblable avaient été autorisés à se prévaloir de cette déduction; (5) que, pour la même raison que celle qui est évoquée en (4), le ministre avait manqué à son obligation d'agir avec équité.

Il s'agit d'un appel de la décision par laquelle la Section de première instance a fait droit à une requête en radiation de certains paragraphes des déclarations.

*Arrêt*: l'appel doit être rejeté, mais en ce qui concerne les documents pertinents émanant du ministre, des éléments de preuve pourront être produits uniquement pour établir de quelle manière le ministre a interprété l'alinéa 20(1)c à l'époque en cause.

(1) La preuve tendant à établir que le ministre a accordé la déduction pour les années antérieures à 1981 et que cette décision constituait de sa part un aveu qui le liait est irrecevable parce qu'elle ne révèle pas l'existence d'une cause raisonnable d'action. Les cotisations antérieures ne constituent pas un aveu mais tout au plus une suite de l'interprétation que le ministre a donnée à cette époque à l'alinéa 20(1)c. Qui plus est, un aveu ne peut permettre de résoudre une question de droit. Finalement, le paragraphe 152(4) de la Loi, qui permet au ministre de fixer l'impôt dû pour une année d'imposition indépendamment de toute autre année d'imposition, serait nié si la thèse des appelants était retenue.

(2) La théorie de la fin de non-recevoir ne s'applique pas. Les cotisations antérieures ne peuvent être considérées comme une promesse que les appelants auront droit à la déduction dans toutes les cotisations subséquentes. La théorie (connexe) de l'expectative légitime ne peut créer des droits fondamentaux. Dans les deux cas, une autorité publique se trouve peut-être liée par ses engagements quant à la procédure qu'elle va suivre, mais elle ne peut en aucun cas se mettre en situation de conflit avec ses obligations et faire fi des exigences de la loi.

(3) Les bulletins d'interprétation et les autres publications ne constituent rien d'autre que l'opinion du ministre sur le sens de la Loi et ils ne lient ni le ministre, ni le contribuable, ni les tribunaux. Cependant, la présentation d'éléments de preuve ne peut être permise à cet égard que si elle vise à établir que l'interprétation que ces documents contiennent est la bonne et qu'elle devrait être retenue. Il appartiendra au tribunal saisi de

stances of the case, whether or not the Minister's interpretation contradicts the Supreme Court of Canada's extremely detailed analysis of paragraph 20(1)(c) in *Bronfman Trust v. The Queen*.

(4) Whatever the Minister does with respect to other taxpayers is completely irrelevant and cannot justify an allegation of discrimination. What matters is whether, upon a reasonable interpretation of the Act, the appellants are entitled to the deduction or not. Furthermore, if the appellants were allowed to produce other taxpayers as witnesses to establish different treatment, the Minister would be at a great disadvantage given the secrecy of taxpayer information in his possession.

(5) The principles of natural justice, recognized in British case law on to tax collection in Great Britain, have no application here, given the difference between the Canadian and British taxation systems. Under the British system, the Commissioners are given extensive powers and a wide discretion to settle each case. In Canada, the Minister of National Revenue and his officers have no discretion at all in the enforcement of the *Income Tax Act*. The Act must be applied as it is and equity does not enter the picture. And whereas the British system limits appeals from Commissioners' decisions to questions of law, the Canadian system provides for appeals to the Tax Court of Canada on issues of both fact and law.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 20(1)(c), 152(4) (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84; c. 45, s. 59).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Sécurité Saglac (1992) inc. (Syndic de)*, [1994] R.J.Q. 95 (S.C.); *Alain Lavoie Limitée c. Léo Lisi Limitée*, [1981] R.L. 346 (C.A.); *First Torland Investments Ltd. et al v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 Ex. C.R. 3; (1969), 69 DTC 5109; affd (1970), 70 DTC 6354 (S.C.C.); *Gelber (A.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2319; (1991), 91 DTC 1031 (T.C.C.); *Canada (Minister of Employment and Immigration) v. Lidder*, [1992] 2 F.C. 621; (1992), 136 N.R. 254 (C.A.); *M.N.R. v. Inland Industries Ltd.* (1971), 72 DTC 6013 (S.C.C.); *Stickel v. Minister of National Revenue*, [1972] F.C. 672 (T.D.); *Granger v. Canada Employment and Immigration Commission*, [1986] 3 F.C. 70; (1986), 29 D.L.R. (4th) 501; 69 N.R. 212 (C.A.); *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663; [1991] 2 C.T.C. 42; (1991), 91 DTC 5408 (Eng.); (1991), 91 DTC 5352 (Fr.) (C.A.); *Hokhold (A.N.) v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 99; (1993), 93 DTC 5339

la demande des appelants de décider si, compte tenu des particularités du cas à lui soumis, l'interprétation du ministre contredit ou non l'analyse extrêmement circonstanciée de l'alinéa 20(1)(c) que la Cour suprême a faite dans l'arrêt *Bronfman Trust c. La Reine*.

(4) La façon dont le ministre traite d'autres contribuables n'a aucune pertinence et ne peut justifier une accusation de discrimination. Ce qui importe, c'est la question de savoir si, selon une interprétation raisonnable de la Loi, les appelants ont droit ou non à la déduction. En outre, s'il était permis aux appelants de citer comme témoins des contribuables pour établir la différence de traitement, le ministre se retrouverait dans une position très défavorable, étant lié par l'interdiction qui lui est faite de révéler le secret des renseignements qu'il possède.

(5) Les principes de justice naturelle que reconnaît la jurisprudence britannique en ce qui concerne la perception des impôts en Grande-Bretagne ne s'appliquent pas ici, compte tenu de la différence qui existe entre le régime fiscal canadien et le régime fiscal britannique. Dans le régime britannique, les *commissioners* se voient conférer des pouvoirs étendus et un large pouvoir discrétionnaire pour régler chaque cas. Au Canada, le ministre du Revenu national et ses fonctionnaires n'ont aucune discrétion en ce qui concerne l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La Loi doit être appliquée telle qu'elle est et l'équité n'entre pas en ligne de compte. Et, tandis que le régime britannique limite les appels interjetés des décisions des *commissioners* aux questions de droit, le régime canadien permet d'interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt tant sur des questions de fait que sur des questions de droit.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 20(1)(c), 152(4) (mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 84; ch. 45, art. 59).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Sécurité Saglac (1992) inc. (Syndic de)*, [1994] R.J.Q. 95 (C.S.); *Alain Lavoie Limitée c. Léo Lisi Limitée*, [1981] R.L. 346 (C.A.); *First Torland Investments Ltd. et al v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 R.C.É. 3; (1969), 69 DTC 5109; conf. par (1970), 70 DTC 6354 (C.S.C.); *Gelber (A.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2319; (1991), 91 DTC 1031 (C.C.I.); *Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration) c. Lidder*, [1992] 2 C.F. 621; (1992), 136 N.R. 254 (C.A.); *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.* (1971), 72 DTC 6013 (C.S.C.); *Stickel c. Ministre du Revenu national*, [1972] C.F. 672 (1<sup>re</sup> inst.); *Granger c. Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada*, [1986] 3 C.F. 70; (1986), 29 D.L.R. (4th) 501; 69 N.R. 212 (C.A.); *Vaillancourt c. Sous-ministre M.N.R.*, [1991] 3 C.F. 663; [1991] 2 C.T.C. 42; (1991), 91 DTC 5408 (angl.); (1991), 91 DTC 5352 (fr.) (C.A.); *Hokhold (A.N.) c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 99; (1993), 93 DTC 5339 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.);

(F.C.T.D.); *Ford Motor Co. of Canada v. Canada (Minister of National Revenue—M.N.R.)*, [1994] F.C.J. No. 1579 (T.D.) (QL).

DISTINGUISHED:

*R. v. Langille*, [1977] 2 F.C. 380; [1977] C.T.C. 144 (T.D.); *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*, [1981] 2 All ER 93 (H.L.); *Preston v IRC*, [1985] 2 All ER 327 (H.L.); *Matrix-Securities Ltd v IRC*, [1994] 1 All ER 769 (H.L.).

CONSIDERED:

*Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32; (1987), 36 D.L.R. (4th) 197; [1987] 1 C.T.C. 117; 87 DTC 5059; 25 E.T.R. 13; 71 N.R. 134.

REFERRED TO:

*Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851; (1977), 80 D.L.R. (3d) 556; [1977] CTC 441; 77 DTC 5438; 18 N.R. 91; *Bryden v. Canada Employment and Immigration Commission*, [1982] 1 S.C.R. 443; (1982), 133 D.L.R. (3d) 1; 82 CLLC 14,175; 41 N.R. 180; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41.

APPEAL from the Trial Division decision (*sub nom. Ludco Enterprises Ltd. et al. v. Minister of National Revenue* (1993), 72 F.T.R. 175) allowing M.N.R.'s application to strike out portions of the statements of claim. Appeal dismissed.

COUNSEL:

*Guy Du Pont* and *François Barrette* for appellants.

*Pierre Cossette* and *Sophie-Lynne Lefebvre* for respondent.

SOLICITORS:

*Phillips & Vineberg*, Montréal, for appellants.

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*The following is the English version of the reasons for judgment rendered by*

CHEVALIER D.J.: Between 1977 and 1979 David, Cindy and Brian Ludmer (the Ludmers) and Ludco Enterprises Ltd. (Ludco) bought shares in companies having their headquarters outside Canada. They obtained loans to pay for these shares. In their tax returns made annually up to 1985 inclusive they

*Ford Motor Co. of Canada c. Canada (Ministre du Revenu national—M.R.N.)*, [1994] F.C.J. n° 1579 (1<sup>re</sup> inst.) (QL).

DISTINCTION FAITE AVEC:

*R. c. Langille*, [1977] 2 C.F. 380; [1977] C.T.C. 144 (1<sup>re</sup> inst.); *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*, [1981] 2 All ER 93 (H.L.); *Preston v IRC*, [1985] 2 All ER 327 (H.L.); *Matrix-Securities Ltd v IRC*, [1994] 1 All ER 769 (H.L.).

DÉCISION EXAMINÉE:

*Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32; (1987), 36 D.L.R. (4th) 197; [1987] 1 C.T.C. 117; 87 DTC 5059; 25 E.T.R. 13; 71 N.R. 134.

DÉCISIONS MENTIONNÉES:

*Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851; (1977), 80 D.L.R. (3d) 556; [1977] CTC 441; 77 DTC 5438; 18 N.R. 91; *Bryden c. Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada*, [1982] 1 R.C.S. 443; (1982), 133 D.L.R. (3d) 1; 82 CLLC 14,175; 41 N.R. 180; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41.

APPEL d'une décision (*sub nom. Les Entreprises Ludco Ltée et autres c. Ministre du Revenu national* (1993), 72 F.T.R. 175) par laquelle la Section de première instance a fait droit à la demande présentée par le M.R.N. en vue de faire radier certaines parties de la déclaration. L'appel est rejeté.

AVOCATS:

*Guy Du Pont* et *François Barrette* pour les appelants.

*Pierre Cossette* et *Sophie-Lynne Lefebvre* pour l'intimée.

PROCUREURS:

*Phillips & Vineberg*, Montréal, pour les appelants.

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

*Voici les motifs du jugement rendu en français par*

LE JUGE SUPPLÉANT CHEVALIER: Entre les années 1977 et 1979, David, Cindy et Brian Ludmer (les Ludmer) et les Entreprises Ludco Ltée (Ludco) ont acheté des actions dans des sociétés ayant leur siège social à l'extérieur du Canada. Pour en acquitter le coût ils ont contracté des emprunts. À chaque année

claimed a deduction for the interest they had to pay on those loans.

Following an audit the Minister accepted the amounts in question for the taxation years prior to 1981 as deductible and credited the appellants accordingly. Subsequently, by two assessments dated January 7, 1986 and April 29, 1987, he did an about-face and disallowed these deductions for the 1981 to 1985 taxation years inclusive.

The appellants appealed these decisions to the Tax Court of Canada, which dismissed their appeal [[1993] 2 C.T.C. 2494]. They then filed an action in the Federal Court Trial Division [*Ludco Enterprises Ltd. et al. v. Minister of National Revenue* (1993), 72 F.T.R. 175]. The respondent made a preliminary motion to strike certain allegations contained in this proceeding. The judgment allowing that application is now before this Court.

This opinion will deal with the motions made in each of the four cases. The texts involved are contained in paragraphs 8 to 15 inclusive, 17, 19, 20, 25, 26 and 28(b) and (c) of the Ludmers' statements of claim and in paragraphs 12 to 19 inclusive, 21, 22, 23, 27, 28 and 30(b) and (c) of the Ludco statement of claim.

In the course of this opinion I shall group for analysis and decision the paragraphs or subparagraphs setting out each of the facts alleged which the respondent is seeking to have struck from the record, with the consequence that the proof of their existence will be declared inadmissible.

To begin with, the issue which the Trial Division will have to decide must be explained.

In support of their right to deduct the interest claimed by them the appellants relied on paragraph 20(1)(c) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] (the Act), which reads as follows:

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a), (b) and (h), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of

jusqu'à 1985 inclusivement, ils ont dans leur déclaration au fisc, réclamé une déduction pour les intérêts qu'ils ont dû payer sur ces emprunts.

Après vérification, le ministre a, pour les années d'imposition antérieures à 1981, accepté comme déductibles les sommes en question et en a donné crédit aux appelants. Subséquemment et par deux cotisations en date du 7 janvier 1986 et du 29 avril 1987, il a fait volte face et a refusé ces déductions pour les années d'imposition 1981 à 1985 inclusivement.

Les appelants se sont pourvus de ces décisions devant la Cour canadienne de l'impôt qui a rejeté leur appel [[1993] 2 C.T.C. 2494]. Ils ont alors déposé une demande auprès de la Section de première instance de la Cour fédérale [*Les Entreprises Ludco Ltée et autres c. Ministre du Revenu national* (1993), 72 F.T.R. 175]. L'intimée a présenté une requête préliminaire visant à faire radier certaines allégations contenues dans cette procédure. Nous sommes saisis du jugement qui a accueilli cette demande.

La présente opinion traitera des requêtes faites dans chacune des quatre instances. Les textes impliqués sont contenus aux paragraphes 8 à 15 inclusivement, 17, 19, 20, 25, et 26 et aux alinéas 28b) et c) des déclarations des Ludmer et aux paragraphes 12 à 19 inclusivement, 21, 22, 23, 27 et 28 et aux alinéas 30b) et c) de la déclaration de Ludco.

Dans la suite de cette opinion, seront groupés, pour fins d'analyse et de détermination, les paragraphes ou alinéas qui énoncent chacun des faits allégués dont l'intimée demande qu'ils soient écartés du dossier et qu'en conséquence la preuve de leur existence soit déclarée non admissible.

Il y a d'abord lieu de situer le litige dont aura à adjuger la Cour de première instance.

Pour faire valoir leur droit à la déduction des intérêts qu'ils réclament, les appelants invoquent l'alinéa 20(1)(c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63] (la Loi) qui se lit comme suit:

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)(a), (b) et (h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent

the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(c) an amount paid in the year or payable in respect of the year (depending upon the method regularly followed by the taxpayer in computing his income), pursuant to a legal obligation to pay interest on

(i) borrowed money used for the purpose of earning income from a business or property (other than borrowed money used to acquire property the income from which would be exempt or to acquire a life insurance policy),

The appellants argued, first, that the interest they had to pay was paid on investments (share purchases) made for the purpose of earning income from a business and that as such they were entitled to the deduction permitted by the preceding paragraph.

In addition to this central allegation, the appellants wished to present evidence of other facts in support of the conclusions sought by them. In the course of this opinion I will summarize and analyse these facts and determine whether they are admissible in the case as presented.

1. As to paragraphs 8, 9, 10, 11, 12, 13 and 15 of the Ludmers' statement of claim and 12, 13, 14, 15, 16, 17 and 19 of Ludco's statement of claim

The appellants seek to show that:

(a) the Minister's decision to allow their request to deduct interest for the taxation years prior to 1981 constitutes an admission by him which is binding on him for 1981 to 1985 inclusive;

(b) as a consequence of this initial approach by the Minister, and assuming that it would continue in the years subsequent to 1981, the appellants organized their affairs so as to continue to benefit from the said deduction for the years in question.

According to the Trial Judge, evidence of these facts is not admissible on the ground that they do not disclose a reasonable cause of action. In my opinion he is right.

First, I feel that the argument based on what the appellants regard as an "admission" by the Minister

entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

c) Une somme payée dans l'année ou payable pour l'année (suivant la méthode habituellement utilisée par le contribuable dans le calcul de son revenu), en exécution d'une obligation légale de verser des intérêts sur

(i) de l'argent emprunté et utilisé en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien (autre que l'argent emprunté et utilisé pour acquérir un bien dont le revenu serait exonéré d'impôt ou pour prendre une police d'assurance-vie),

Les appelants plaident d'abord que les intérêts qu'ils ont été appelés à payer l'ont été à l'égard d'investissements (achats d'actions) faits dans le but de tirer un revenu d'une entreprise et qu'à ce titre, ils ont droit à la déduction que permet l'alinéa précité.

En outre de cette allégation centrale et au soutien des conclusions qu'ils recherchent, les appelants veulent faire la preuve d'autres faits. Dans la suite de cette opinion, j'en ferai le résumé et l'analyse et j'en déterminerai la recevabilité dans le cadre du litige tel qu'il se présente.

1. Quant aux paragraphes 8, 9, 10, 11, 12, 13 et 15 de la déclaration des Ludmer et 12, 13, 14, 15, 16, 17 et 19 de celle de Ludco:

Les appelants veulent établir:

a) que la décision du ministre d'accueillir leur demande de déduction d'intérêts pour les années d'imposition antérieures à 1981 constitue de sa part un aveu qui le lie pour les années 1981 à 1985 inclusivement;

b) qu'en conséquence de cette attitude initiale du ministre et prenant pour acquis qu'elle se perpétuerait durant les années subséquentes à 1981, les appelants ont organisé leurs affaires de façon à continuer de profiter de la même déduction pour les années en question.

Selon le juge de première instance, la preuve de ces faits n'est pas admissible au motif qu'ils ne constituent pas une cause raisonnable d'action. Je suis d'avis qu'il a raison.

En premier lieu j'estime que l'argument tiré de ce que les appelants considèrent comme un «aveu» de la

is inadmissible. At most, his allowing the deduction for the years prior to 1981 constitutes an extension of the interpretation he gave at that time to paragraph 20(1)(c) in respect of the appellants' request. If at that time he was in error in this regard, this means that he misinterpreted legislation. Both academic opinion and decisions by the courts have unanimously concluded that an admission cannot affect a point of law:

— *Sécurité Saglac (1992) inc. (Syndic de)*, [1994] R.J.Q. 95 (S.C.);

— *Alain Lavoie Limitée c. Léo Lisi Limitée*, [1981] R.L. 346 (C.A.), at page 367, opinion of Lajoie J.A.

Secondly, if accepted the appellants' proposition and the conclusion that they seek to draw therefrom would have the effect of depriving the Minister of the undoubted right conferred on him by subsection 152(4) [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84; c. 45, s. 59] of the Act to assess, and even to reassess, a taxpayer at any time for each of the taxation years independently of each other, the only limitation on this power being that he must do so within the time limits laid down in that Act. As Cattanach J. pointed out in *First Torland Investments Ltd. et al v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 Ex. C.R. 3 (affirmed by the Supreme Court of Canada, (1970), 70 DTC 6354), at page 27:

... as I pointed out in *Admiral Investment Ltd. v. M.N.R.*, [1967] 2 Ex. C.R. 308 a concession made in one year in the absence of any statutory provisions to the contrary, does not preclude the Minister from taking a different view in a later year. An assessment is conclusive as between the parties only in relation to the assessment for the year [in] which it was made.

In *Gelber (A.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2319 (T.C.C.), Judge Rip took the same approach (at page 2323):

The treatment for tax purposes of expenses claimed in earlier years is not before me and I am not bound by how the respondent may have treated similar claims in previous years; after all, the respondent is not the arbiter of what is right or wrong in tax law.

Finally, as to the fact that the Minister's initial approach regarding the deductibility of interest for

part du ministre est irrecevable. Tout au plus son acceptation de la déduction pour les années antérieures à 1981 constitue une suite de l'interprétation qu'il a pu donner à cette époque à l'alinéa 20(1)c) à l'égard de la demande des appelants. S'il s'est alors trompé à ce sujet, c'est qu'il a mal interprété un texte de loi. Or la doctrine et la jurisprudence sont unanimes à décider qu'un aveu ne peut porter sur une question de droit:

— *Sécurité Saglac (1992) inc. (Syndic de)*, [1994] R.J.Q. 95 (C.S.);

— *Alain Lavoie Limitée c. Léo Lisi Limitée*, [1981] R.L. 346 (C.A.), à la page 367, opinion du juge Lajoie, J.C.A.

En second lieu, si elles étaient admises la proposition des appelants et la conclusion qu'ils veulent en tirer auraient pour effet de priver le ministre du droit indiscutable que lui confère le paragraphe 152(4) [mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 84; ch. 45, art. 59] de la Loi de cotiser, voire même de recotiser un contribuable en tout temps pour chacune des années d'imposition et en toute indépendance de l'une à l'autre, la seule restriction à ce pouvoir étant qu'il le fasse dans les limites du délai imparti dans la même Loi. Comme le souligne le juge Cattanach dans *First Torland Investments Ltd. et al v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 R.C.É. 3 (confirmé par la Cour suprême du Canada, (1970), 70 DTC 6354), à la page 27:

[TRADUCTION] ... comme je l'ai dit dans *Admiral Investment Ltd. v. M.N.R.*, [1967] 2 R.C.É. 308, le fait d'avoir accordé une déduction au cours d'une année en l'absence de toute disposition législative contraire n'empêche pas le ministre d'adopter une opinion différente au cours d'une année ultérieure. Une cotisation est définitive entre les parties seulement en ce qui concerne la cotisation établie pour l'année en cause.

Dans *Gelber (A.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2319 (C.C.I.) le juge Rip adopte la même attitude (à la page 2323):

Je ne sais pas de quelle façon les dépenses demandées au cours des années antérieures ont été traités aux fins d'impôt, et comment l'intimé a traité les demandes du même genre au cours des années antérieures ne me lie pas. Après tout, l'intimé n'est pas l'arbitre de ce qui est fondé ou non en matière de droit fiscal.

Enfin, en ce qui a trait au fait que l'attitude initiale du ministre, quant à la déductibilité des intérêts pour

the years prior to 1981 created a legitimate expectation in the minds of the appellants that they would be able to rely on the same benefit for the future, I concur in the view of the Trial Judge that even if the actions the appellants may have taken were in evidence they could not give rise to the remedy sought by the appellants.

In support of their proposition the appellants cited the decision in *R. v. Langille*, [1977] 2 F.C. 380 (T.D.), in which the theory of estoppel was considered and applied. It should at once be noted that in the aforesaid case the situation was that before concluding a contract the taxpayer had obtained an assurance from an employee of the Department that if he acted in a certain way in concluding the contract he would be entitled to benefit from a favourable provision in the Act. In particular, the judgment in *Langille* contained the following passage (at page 386):

Such statement was not an opinion of law but a statement of fact descriptive of the type of contract offered to him. If the statement had been an opinion or interpretation of section 146 of the Act, estoppel would not lie against the Minister. (See *Stickel v. M.N.R.* [1972] F.C. 672 at page 681.) [My emphasis.]

The aforementioned distinction is especially relevant in deciding the case at bar. Unlike *Langille*, the situation here is not one in which before doing something, namely obtaining an interest-bearing loan, the appellants sought and obtained from the Department a formal assurance that they would benefit from deductibility of that interest. In the case at bar the appellants prepared their own assessment and at that time claimed a deduction in reliance on what they took to be a favourable legal provision. In accepting their returns for the years prior to 1981 without alteration the Department did not make any promise to them. It therefore cannot be blamed for inducing them to act on the basis of any promise whatever.

In *Canada (Minister of Employment and Immigration) v. Lidder*, [1992] 2 F.C. 621 (C.A.), Marceau J.A. wrote (at page 625):

The doctrine of estoppel cannot be invoked to preclude the exercise of a statutory duty—here, the duty of the officer to deal with the application as it was presented—or to confer a statutorily defined status on a person who clearly does not fall

les années antérieures à 1981, a créé dans l'esprit des appelants une expectative légitime que, pour l'avenir ils pouvaient compter sur le même avantage, je partage l'avis du premier juge à l'effet que même si les gestes posés éventuellement par les appelants étaient mis en preuve, ils ne pourraient donner ouverture au remède qu'ils sollicitent.

À l'appui de leur proposition, les appelants citent la décision dans *R. c. Langille*, [1977] 2 C.F. 380 (1<sup>re</sup> inst.) dans laquelle la théorie de l'estoppel ou de la fin de non-recevoir a été étudiée et appliquée. Il faut tout de suite préciser que, dans les deux cas précités, il s'agissait d'une circonstance où, avant de passer un contrat, le contribuable avait obtenu d'un fonctionnaire du ministère l'assurance que s'il procédait d'une certaine façon pour le conclure, il aurait droit de bénéficier d'une disposition favorable de la loi. En particulier dans *Langille*, le jugement comportait l'extrait suivant (à la page 386):

Il ne s'agissait pas d'un conseil sur un point de droit, mais d'une déclaration de fait décrivant le type de contrat proposé. Si la déclaration avait été une opinion juridique ou une interprétation de l'article 146 de la Loi, le Ministre ne pourrait se voir opposer une exception d'irrecevabilité. (Voir *Stickel c. M.R.N.* [1972] C.F. 672 à la page 681.) [C'est moi qui souligne.]

La distinction précitée est éminemment pertinente pour juger du cas en litige. Contrairement à l'affaire *Langille*, il ne s'agit pas ici d'une situation où, avant de poser un geste, soit de contracter un emprunt porteur d'intérêts, les appelants ont recherché et obtenu du Ministère une assurance formelle qu'ils bénéficieraient de leur déductibilité. Dans la présente instance, les appelants se sont autocotisés et ont, à cette occasion, réclamé une déduction en se prévalant de ce qu'ils considéraient être une disposition légale favorable. En acceptant, pour les années antérieures à 1981, leurs déclarations sans modification, le Ministère ne leur a rien promis. Il ne peut donc lui être reproché de les avoir incités à agir à la faveur d'une promesse quelconque.

Dans l'arrêt *Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration) c. Lidder*, [1992] 2 C.F. 621 (C.A.), le juge Marceau, J.C.A. écrit (à la page 625):

On ne saurait invoquer la théorie de la fin de non-recevoir pour empêcher l'exercice d'une obligation prévue par la loi—en l'occurrence, l'obligation pour l'agent de traiter la demande présentée—ni pour conférer un statut défini par la loi à une

within the statutory definition. Indeed, common sense would dictate that one cannot fail to apply the law due to the misstatement, the negligence or the simple misrepresentation of a government worker.

It was suggested in the course of the argument that, if the doctrine of estoppel could not apply, maybe the related doctrine of "reasonable or legitimate expectation" could. The suggestion was to no avail because this doctrine suffers from the same limitation that restricts the doctrine of estoppel. A public authority may be bound by its undertakings as to the procedure it will follow, but in no case can it place itself in conflict with its duty and forego the requirements of the law. As was repeated by Sopinka J. recently in writing the judgment of the Supreme Court in *Reference re Canada Assistance Plan (B.C.)*, [1991] 2 S.C.R. 525, at pages 557-558:

There is no support in Canadian or English cases for the position that the doctrine of legitimate expectations can create substantive rights. It is a part of the rules of procedural fairness which can govern administrative bodies. Where it is applicable, it can create a right to make representations or to be consulted. It does not fetter the decision following the representations or consultation. [My emphasis.]

The same conclusion appears in *M.N.R. v. Inland Industries Ltd* (1971), 72 DTC 6013 (S.C.C.) and in *Stickel v. Minister of National Revenue*, [1972] F.C. 672 (T.D.), in which Cattnach J. wrote (at page 685):

It therefore follows that if approval and registration given by the Minister to a pension plan does not give rise to estoppel then *a fortiori* an information bulletin cannot either.

In short, estoppel is subject to the one general rule that it cannot override the law of the land.

In *Granger v. Canada Employment and Immigration Commission*, [1986] 3 F.C. 70 (C.A.), Lacombe J.A. said the following (at pages 88-89):

In accepting the applicant's argument of estoppel by representation on grounds of equity, the Court would thereby be setting aside the decision of the respondent Commission rather than that of the Umpire, and the Court is not sitting in equity in connection with the remedy currently being sought by the applicant.

If necessary the applicant might, by a more appropriate procedure, argue that by its decision of April 13, 1984 the respondent Commission was seeking to apply the law in a manner

personne qui n'est pas, à l'évidence, visée par la définition légale. En fait, le bon sens dicterait qu'on ne puisse omettre d'appliquer la règle en raison de la déclaration fautive, de la négligence ou de la simple présentation inexacte des faits de la part d'un fonctionnaire gouvernemental.

<sup>a</sup> Au cours du débat, on a laissé entendre que si la théorie de la fin de non-recevoir ne pouvait s'appliquer, la théorie connexe de «l'expectative raisonnable ou légitime» le pourrait peut-être. Cette proposition était vaine parce que cette théorie connaît la même limite qui restreint la théorie de la fin de non-recevoir. Une autorité publique se trouve peut-être liée par ses engagements quant à la procédure qu'elle va suivre, mais elle ne peut en aucun cas se mettre en situation de conflit avec ses obligations et faire fi des exigences de la loi. Comme l'a récemment répété le juge Sopinka lorsqu'il a rédigé l'arrêt de la Cour suprême *Renvoi relatif au Régime d'assistance publique du Canada (C.-B.)*, [1991] 2 R.C.S. 525, aux pages 557 et 558:

<sup>d</sup> Or, ni la jurisprudence canadienne, ni celle d'Angleterre, n'appuient la position suivant laquelle la théorie de l'expectative légitime peut créer des droits fondamentaux. Cette théorie fait partie des règles de l'équité procédurale auxquelles peuvent être soumis les organismes administratifs. Dans les cas où elle s'applique, elle peut faire naître le droit de présenter des observations ou d'être consulté. Elle ne vient pas limiter la portée de la décision rendue à la suite de ces observations ou de cette consultation. [C'est moi qui souligne.]

<sup>e</sup> La même conclusion apparaît dans *M.R.N. c. Inland Industries Ltd* (1971), 72 DTC 6013 (C.S.C.) et dans *Stickel c. Ministre du Revenu national*, [1972] C.F. 672 (1<sup>re</sup> inst.) où le juge Cattnach écrit (à la page 685):

Il s'ensuit donc que si l'approbation et l'enregistrement d'un régime de pensions par le Ministre ne donne pas ouverture à une fin de non-recevoir, un bulletin d'information ne peut pas *a fortiori* le faire.

En bref, les fins de non-recevoir sont soumises à une règle générale: elle ne peuvent aller à l'encontre des lois d'application générale.

<sup>f</sup> Dans l'arrêt *Granger c. Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada*, [1986] 3 C.F. 70 (C.A.), le juge Lacombe, J.C.A. se prononce comme suit (aux pages 88 et 89):

<sup>i</sup> En faisant droit à l'argument de l'estoppel par représentation du requérant, pour des raisons d'équité, il faudrait annuler par le biais, la décision de la Commission intimée plutôt que celle du juge-arbitre, alors que la Cour ne siège pas en équité dans les cadres du recours présentement exercé par le requérant.

<sup>j</sup> C'est par une procédure plus appropriée que le requérant pourrait, le cas échéant, faire valoir que par sa décision du 13 avril 1984, la Commission intimée a voulu appliquer la loi

which in his case was unfair, inequitable and indeed so wrongful as to constitute an abuse of power.

In conclusion, I consider that paragraphs 8, 9, 10, 11, 12, 13 and 15 (Ludmer) and 12, 13, 14, 15, 16, 17 and 19 (Ludco) should be excluded from the argument and that the appellants should be barred from presenting evidence of the facts referred to therein.

## 2. As to paragraphs 14 (Ludmer) and 18 (Ludco)

The appellants wished to file various documents (pamphlets and so on) originating with the Minister of National Revenue or his employees. The paragraph involved reads as follows:

Prior to and during the relevant taxation years, the Minister abided by a widely-known and well established policy of allowing the deduction of interest expenses incurred on money borrowed to purchase common shares of corporations even where those shares were precluded from paying dividends.

In his oral argument counsel for the appellants told the Court that in seeking to present such evidence he had two purposes in mind, namely:

(1) to use them as a basis for the argument that by his interpretation bulletins for paragraph 20(1)(c) and the various communications which had come to the attention of these appellants, or even the public in general, the Minister had bound himself in respect of them and of necessity his actions had to be consistent with that interpretation;

(2) to show that the interpretation given was valid and legally correct.

Considering only the first purpose mentioned, I would be absolutely opposed to allowing the documents and exhibits in question to be filed. When the Minister states what he believes to be the meaning and scope of legislation, he is simply giving an opinion. If it proves to be incorrect (and it is not he but the courts who have the duty of deciding as to this interpretation), he has committed an error which does not bind him either for the present or the future. As Décary J.A. noted in *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663 (C.A.), at page 674:

It is well settled that Interpretation Bulletins only represent the opinion of the Department of National Revenue, do not bind either the Minister, the taxpayer or the courts . . .

d'une manière qui a été pour lui injuste, inéquitable sinon abusive au point de constituer un abus de pouvoir.

En conclusion, j'estime que les paragraphes 8, 9, 10, 11, 12, 13 et 15 (Ludmer) et 12, 13, 14, 15, 16, 17 et 19 (Ludco) doivent être exclus du débat et qu'il doit être interdit aux appelants de faire la preuve des faits auxquels ils réfèrent.

## 2. Quant aux paragraphes 14 (Ludmer) et 18 (Ludco)

Les appelants voudraient produire différents documents (bulletins etc.) originant du ministre du revenu ou de ses proposés. Le paragraphe impliqué se lit comme suit:

[TRADUCTION] Avant et pendant les années d'imposition en cause, le ministre s'en est tenu à une politique bien établie autorisant la déduction des frais d'intérêt engagés à l'occasion d'emprunts contractés dans le but d'acquérir des actions ordinaires de compagnie même lorsque ces actions ne pouvaient pas donner droit à des dividendes.

Dans sa plaidoirie orale, le procureur des appelants nous a indiqué qu'en cherchant à faire cette preuve, il poursuit deux objectifs savoir:

1) en tirer l'argument que par ses bulletins d'interprétation de l'alinéa 20(1)c) et les communications diverses qui sont venues à la connaissance de ces appelants ou même du public en général, le ministre s'est lié à leur égard et qu'il devait inexorablement se conformer dans sa conduite à cette interprétation;

2) établir que l'interprétation donnée était valable et légalement correcte.

S'il n'en était que du premier objectif précité, je serais résolument contre l'admissibilité de la production des documents et pièces en question. Lorsque le ministre énonce ce qu'il croit être le sens et la portée d'un texte de loi, il émet une simple opinion. Si elle s'avère incorrecte (et ce n'est pas à lui mais aux tribunaux qu'incombe la tâche de déterminer cette interprétation), il commet une erreur qui ne l'engage ni pour le présent ni pour l'avenir. Comme le souligne le juge Décary, J.C.A. dans *Vaillancourt c. Sous-ministre M.R.N.*, [1991] 3 C.F. 663 (C.A.), à la page 674:

Il est acquis que les bulletins d'interprétation ne constituent que l'opinion du ministère du Revenu national, ne lient ni le ministre, ni le contribuable, ni les tribunaux . . .

On the other hand, if the purpose sought by the appellants is eventually to establish that the interpretation in question is correct and accordingly should be allowed, I feel that such evidence should be permitted but only for that purpose. In *Vaillancourt*,<sup>a</sup> *supra*, after stating that such evidence is only useful if some doubt exists in the Court's mind as to the interpretation of legislation, Décary J.A. added (at page 674):

Having said that, I note that the courts are having increasing recourse to such Bulletins and they appear quite willing to see an ambiguity in the statute—as a reason for using them—when the interpretation given in a Bulletin squarely contradicts the interpretation suggested by the Department in a given case or allows the interpretation put forward by the taxpayer. When a taxpayer engages in business activity in response to an expressed inducement by the Government and the legality of that activity is confirmed in an Interpretation Bulletin, it is only fair to seek the meaning of the legislation in question in that bulletin also.

See also

— *Harel v. Dep. M. Rev. Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851, at pages 858-859;

— *Bryden v. Canada Employment and Immigration Commission*, [1982] 1 S.C.R. 443, at page 450;

— *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at page 37.

I therefore conclude that for this latter purpose, the material evidence indicating the Minister's interpretation of paragraph 20(1)(c) of the Act during the years relevant to the case should be permitted and that the wording of the judgment should be varied accordingly.

Before concluding on this point, however, I cannot help noting that in *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32, the country's highest court gave an extremely detailed interpretation of paragraph 20(1)(c) (see pages 45 and 46). It will be for the Court hearing the appellants' action to decide whether on the special features of the case before it the Minister's interpretation runs counter to that of the Supreme Court.

D'autre part si le but poursuivi par les appelants consiste à établir éventuellement que l'interprétation en question est la bonne et qu'en conséquence elle doit être retenue, je suis d'avis que cette preuve devrait être permise mais uniquement à cette fin. Dans l'arrêt *Vaillancourt* précité, après avoir énoncé qu'une telle preuve n'est utile que si, dans l'esprit du tribunal il existe un doute quant à l'interprétation d'un texte, le juge Décary, J.C.A. ajoute (à la page 674):

Cela dit, je constate que les tribunaux recourent de plus en plus souvent à ces bulletins et qu'ils paraissent facilement enclins à voir une ambiguïté dans la Loi—ce qui permet d'y recourir—lorsque l'interprétation donnée dans un bulletin contredit carément l'interprétation que le ministère propose dans un cas donné ou permet l'interprétation que propose le contribuable. Lorsque le contribuable s'adonne à une activité commerciale en réponse à une invitation expresse de l'Administration et que la légalité de cette activité est confirmée dans un bulletin d'interprétation, ce n'est que justice que de rechercher accessoirement dans ce bulletin le sens de la législation en cause.

Voir aussi

— *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, aux pages 858 et 859;

— *Bryden c. Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada*, [1982] 1 R.C.S. 443, à la page 450;

— *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la page 37.

Je conclus donc que pour cette dernière fin, la preuve matérielle qui indiquait, durant les années pertinentes au litige, l'interprétation du ministre en regard de l'alinéa 20(1)c) de la Loi devrait être permise et que le dispositif du jugement y donne effet.

Avant de clore sur ce sujet, je ne peux m'empêcher cependant de souligner que dans l'arrêt *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32, le plus haut tribunal du pays a donné une interprétation extrêmement circonstanciée de l'alinéa 20(1)c) (voir pages 45 et 46). Il appartiendra au tribunal saisi de la demande des appelants de décider si, compte tenu des particularités du cas à lui soumis, l'interprétation du ministre contredit ou non celle de la Cour suprême.

3. As to paragraphs 17, 19 and 25 (Ludmer) and 21, 22 and 27 (Ludco)

These paragraphs contain two parts, namely:

- (1) an account of certain facts which is a repetition of those already set forth in the preceding paragraphs;
- (2) propositions of law drawn therefrom.

The “facts” section of these paragraphs is superfluous in that it is a duplication. As to the conclusions of law, they are the same as those which I have earlier said I do not consider to be relevant to the case and would accordingly exclude from the discussion.

4. As to paragraphs 20 (Ludmer) and 23 (Ludco)

The appellants sought to present evidence that other taxpayers had benefited from the interest deduction under paragraph 20(1)(c) of the Act for loans obtained in identical circumstances. They made the argument that the Minister was guilty of discrimination against them.

In my opinion this allegation does not give rise to the conclusions of the action and the evidence is accordingly not admissible. In *Hokhold (A.N.) v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 99 (F.C.T.D.), a case which specifically involved a motion to dismiss allegations, Rothstein J. said in this regard (at page 106):

The plaintiff’s concern seems to be that other taxpayers were treated differently than was he by Revenue Canada. Whatever the reasons for Revenue Canada’s action in respect of other taxpayers, they are not relevant to the plaintiff’s situation.

In the same case, after citing *Ford Motor Co. of Canada v. Canada (Minister of National Revenue—M.N.R.)* (unreported, October 26, 1994, No. T-3700-82) [[1994] F.C.J. No. 1579 (T.D.) (QL)], which applied the same rule in a similar case, he added (at page 106):

While it is understandable that the plaintiff considers it unfair that Revenue Canada appears to have treated taxpayers in similar circumstances differently, that cannot be the basis for the plaintiff’s appeal. The plaintiff is either entitled on a reasonable interpretation of the words of subparagraph 110(1)(f)(iii) of

3. Quant aux paragraphes 17, 19 et 25 (Ludmer) et 21, 22 et 27 (Ludco)

Ces paragraphes contiennent deux éléments savoir:

- <sup>a</sup> 1) une relation de certains faits qui est la répétition de ceux qui ont déjà été récités dans des paragraphes précédents;
- <sup>b</sup> 2) des propositions de droit qui en sont la conclusion.

La partie «faits» de ces paragraphes est superfétatoire en ce qu’elle fait double emploi. Quant aux affirmations de droit, elles sont de la même nature que celles dont j’ai précédemment opiné qu’elles étaient non pertinentes au litige et qu’en conséquence j’exclurais du débat.

4. Quant aux paragraphes 20 (Ludmer) et 23 (Ludco)

<sup>d</sup> Les appellants veulent faire la preuve qu’à l’occasion d’emprunts contractés dans des circonstances identiques d’autres contribuables ont bénéficié de la déduction des intérêts en vertu de l’alinéa 20(1)c) de la Loi. Ils en tirent l’argument que le ministre a été coupable de discrimination à leur égard.

À mon avis cette allégation ne donne pas ouverture aux conclusions de la demande et en conséquence la preuve n’en est pas recevable. Dans *Hokhold (A.N.) c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 99 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), où il s’agissait précisément d’une requête en rejet d’allégations le juge Rothstein s’exprime à ce sujet (à la page 106):

<sup>g</sup> Le demandeur semble se préoccuper de ce que d’autres contribuables ont connu un traitement différent de celui que Revenu Canada lui a réservé. Quels que soient les motifs de l’action de Revenu Canada à l’égard d’autres contribuables, ils ne se rapportent pas au cas du demandeur.

<sup>h</sup> Dans la même décision, après avoir cité *Ford Motor Co. of Canada c. Canada (Ministre du Revenu national—M.R.N.)* (décision inédite en date du 26 octobre 1994, no. T-3700-82) [[1994] F.C.J. n° 1579 (1<sup>re</sup> inst.) (QL)] qui affirmait le même principe dans une affaire semblable, il ajoutait (à la page 106):

Bien qu’on comprenne que le demandeur trouve injuste le fait que Revenu Canada semble avoir traité différemment les contribuables se trouvant dans des circonstances semblables, cela ne peut constituer le fondement de l’appel du demandeur. Le demandeur ou bien a droit, selon une interprétation raisonnable

the Income Tax Act, to the social assistance deduction or he is not. I have found that it is clear that he is not.

There is another reason arising from the rule of procedural fairness which seems to me to favour this conclusion. If by chance the appellants were allowed to call as witnesses taxpayers whom they knew or thought they knew had benefited from preferential treatment by the Minister it can be seen what an unfavourable position the latter would be placed in, as he could in no case present opposing evidence since he is firmly bound by the prohibition imposed on him against directly or indirectly disclosing the secret information he has in this connection. While the right to present contrary arguments is accepted as one of the fundamental principles of our judicial system, I feel that this reason alone would suffice to dismiss the appellants' request.

5. As to paragraphs 26 (Ludmer) and 28 (Ludco)

These paragraphs contain three subparagraphs which repeat what was already said earlier in the action. The preamble reads as follows:

The plaintiff further submits that these reassessments were arbitrary and discriminatory and issued in breach of the Minister's duty to act fairly and were consequently null and void because:

- (a) ...
- (b) ...
- (c) ...

This position taken by the appellants is an alternative one. In the event that the interpretation and application of paragraph 20(1)(c) to their case does not allow them victory on this point, they put forward the argument based on what they considered to be the Minister's duty to act in accordance with the rules of natural justice. In their submission, he contravened those rules by misleading them as to the meaning and scope he gave to legislation, by acting in a discriminatory manner and by not himself following a fiscal policy he had stated for taxpayers in general.

I tend to think *a priori* that we are going back to the beginning here and, to use a popular expression, going in circles.

du texte du sous-alinéa 110(1)f(iii) de la Loi de l'impôt sur le revenu, à la déduction d'assistance sociale ou bien n'y a pas droit. J'ai conclu que, à l'évidence, il n'y a pas droit.

Un autre motif qui relève du principe d'équité procédurale me paraît militer en faveur de cette conclusion. Si d'aventure il était permis aux appelants de citer comme témoins des contribuables dont ils savent ou croient savoir qu'ils ont bénéficié d'un traitement préférentiel de la part du ministre, on voit d'ici la position défavorable de ce dernier qui ne pourrait en aucune circonstance faire une preuve contraire, étant inexorablement lié par l'interdiction qui lui est faite de révéler, directement ou indirectement, le secret des renseignements qu'il possède à ce sujet. Si on accepte le droit à la contradiction qui est un des principes fondamentaux de notre système judiciaire, j'estime qu'à lui seul ce motif serait suffisant pour faire rejeter la demande des appelants.

5. Quant aux paragraphes 26 (Ludmer) et 28 (Ludco)

Ces paragraphes contiennent trois alinéas qui répètent ce qui a déjà été dit auparavant dans la procédure. Le préambule est rédigé comme suit:

[TRADUCTION] Le demandeur soutient également que ces nouvelles cotisations sont arbitraires et discriminatoires, qu'en les établissant, le ministre n'a pas respecté son obligation d'agir équitablement et que, par conséquent, elles sont nulles et non avenues parce que:

- (a) ...
- (b) ...
- (c) ...

En l'occurrence, cette position des appelants en est une de repli. Dans l'éventualité où l'interprétation et l'application à leur cas de l'alinéa 20(1)(c) ne leur permettrait pas de vaincre sur ce terrain, ils invoquent le moyen tiré de ce qu'ils considèrent être l'obligation du ministre de se conduire conformément aux principes de la justice naturelle. Selon eux, celui-ci y a contrevenu en les induisant en erreur sur le sens et la portée qu'il donnait à une disposition légale, en se comportant d'une façon discriminatoire et en ne suivant pas lui-même une politique fiscale qu'il avait énoncée à l'égard des contribuables en général.

Je serais *a priori* enclin à trouver qu'on retourne ici à la case départ et que, pour utiliser une expression populaire, on tourne en rond.

In their submission the appellants discussed this point at length. Citing an impressive number of English cases, their counsel sought to persuade the Court that it was time for us to adopt in Canada, for the first time, as he noted, this new approach to the application of legislation governing us. In this regard he cited in particular *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*, [1981] 2 All ER 93 (H.L.); *Preston v IRC*, [1985] 2 All ER 327 (H.L.); *Matrix-Securities Ltd v IRC*, [1994] 1 All ER 769 (H.L.).

It should be noted at the outset that this concept of natural justice and of the duty to act fairly has varying limits. In my opinion, as such it cannot be applied here because the way in which the taxpayer is treated in Canada is quite different from the United Kingdom. This can be seen from the following parallel.

*Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd* explains the way in which the collection of taxes is administered in the United Kingdom. Per Lord Wilberforce it states (at page 98):

The 1970 Act provides (s 1) that 'Income Tax . . . shall be under the care and management of the Commissioners'. This Act contains the very wide powers of the Board and of inspectors of taxes to make assessments on persons designated by Parliament as liable to pay income tax.

Per Lord Diplock it reads (at page 101):

All that I need to say here is that the Board are charged by statute with the care, management and collection on behalf of the Crown of income tax, corporation tax and capital gains tax. In the exercise of these functions the Board have a wide managerial discretion as to the best means of obtaining for the national exchequer from the taxes committed to their charge the highest net return that is practicable having regard to the staff available to them and the cost of collection.

In *Matrix*, Lord Jauncey said the following (at page 787):

Dans leur mémoire d'argumentation, les appelants ont longuement traité de ce sujet. Leur procureur a, en invoquant une impressionnante série de décisions anglaises, tenté de nous convaincre qu'il était temps, et pour la première fois souligne-t-il, que nous adoptions au Canada cette façon nouvelle d'aborder l'application des lois statutaires qui nous régissent. Il nous a cité en particulier à ce sujet les arrêts *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*, [1981] 2 All ER 93 (H.L.); *Preston v IRC*, [1985] 2 All ER 327 (H.L.); *Matrix-Securities Ltd v IRC*, [1994] 1 All ER 769 (H.L.).

Il faut souligner au départ que ce concept de la justice naturelle et cette obligation d'agir équitablement, comportent des normes variables. À mon avis il ne peut comme tel s'appliquer en l'occurrence parce que la façon de traiter le justiciable en matière fiscale n'est pas du tout le même au Canada qu'au Royaume-Uni. J'en prends à témoin le parallèle suivant.

L'arrêt *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Business Ltd* nous éclaire sur la façon dont est gérée au Royaume-Uni la perception des impôts. Sous la plume de lord Wilberforce, on lit ce qui suit: (à la page 98)

[TRADUCTION] La Loi de 1970 prévoit (art. 1) que 'la gestion de l'impôt sur le revenu . . . est confiée aux Commissaires.' Cette Loi mentionne les pouvoirs très vastes de la Commission et des inspecteurs du fisc d'établir des cotisations relativement aux personnes que le Parlement désigne comme étant tenues de payer l'impôt sur le revenu.

Sous la plume de lord Diplock, on lit ce qui suit (à la page 101):

[TRADUCTION] J'ai seulement besoin de dire ici que les membres de la Commission se voient confier par la loi la gestion et la perception, pour le compte de la Couronne, de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les compagnies et de l'impôt sur les gains en capital. Les membres de la Commission ont, dans l'exercice de ces fonctions, un grand pouvoir discrétionnaire de gestion quant aux meilleurs moyens d'obtenir pour l'administration nationale des finances les rentrées nettes les plus élevées possible à l'égard des impôts confiés à leur charge, compte tenu du personnel dont ils disposent et des frais de perception.

Dans l'arrêt *Matrix*, lord Jauncey s'exprime comme suit (à la page 787):

... the Court may properly review a decision of the Revenue to exercise their statutory powers if the decision is so unfair as to amount to an abuse of power ...

In *Preston* (at page 337) Lord Templeman wrote concerning the remedies available to British taxpayers:

In most cases in which the commissioners are said to have fallen into error, the remedy of the taxpayer lies in the appeal procedures provided by the tax statutes to the General Commissioners or the Special Commissioners. This appeal structure provides an independent and informed tribunal which meets in private so that the taxpayer is not embarrassed in disclosing his affairs and the commissioners are not inhibited by their duty of confidentiality. The commissioners and the tribunal established to hear appeals from the commissioners have wide knowledge and experience of fiscal law and practice. Appeals from the General Commissioners or the Special Commissioners lie, but only on questions of law, to the High Court by means of a case stated and the High Court can then correct all kinds of errors of law including errors which might otherwise be the subject of judicial review proceedings: see *Edwards (Inspector of Taxes) v Bairstow* [1955] 3 All ER 48, [1956] AC 14. Judicial review process should not be allowed to supplant the normal statutory appeal procedure. [Emphasis added.]

The situation in Canada is fundamentally different. Neither the Minister of National Revenue nor his employees have any discretion whatever in the way in which they must apply the *Income Tax Act*. They are required to follow it absolutely, just as taxpayers are also required to obey it as it stands. The institution of Commissioners equipped with broad powers and an extensive discretion to deal with particular cases does not exist here. Accordingly, it is not possible to judge their actions by varying and flexible criteria such as those required by the rules of natural justice. In determining whether their decisions are valid the question is not whether they exercised their powers properly or wrongfully, but whether they acted as the law governing them required them to act.

On this point I cannot do better than to repeat what Pratte J.A. said in *Granger* (at pages 76-77):

To begin with, the rules of natural justice have nothing to do with this issue. The phrase "rules of natural justice" means the

[TRADUCTION] ... la Cour peut dûment réviser une décision du ministère du Revenu d'exercer les pouvoirs que lui confère la loi si cette décision est injuste au point d'équivaloir à un abus de pouvoir ...

En ce qui a trait aux recours accessibles aux contribuables britanniques, lord Templeman écrit dans l'arrêt *Preston* (à la page 337):

[TRADUCTION] Dans la plupart des cas où les commissaires seraient tombés dans l'erreur, le contribuable peut recourir aux procédures d'appel auprès des commissaires généraux ou des commissaires spéciaux, qui sont prévues par les lois fiscales. Cette structure d'appel prévoit un tribunal indépendant et informé qui siège en privé afin que le contribuable ne soit pas embarrassé de divulguer ses affaires et que les commissaires puissent respecter leur obligation de garder le secret. Les commissaires et le tribunal nommés en vue d'entendre les appels formés contre les décisions des commissaires ont une vaste connaissance et une grande expérience du droit et de la pratique en matière fiscale. Les appels contre les décisions des commissaires généraux ou des commissaires spéciaux sont interjetés, mais seulement sur des questions de droit, devant la Haute Cour au moyen d'un exposé de cause, et la Haute Cour peut alors corriger les erreurs de droit de tout genre, notamment celles qui, sinon, pourraient faire l'objet d'une procédure de contrôle judiciaire: voir *Edwards (Inspector of Taxes) v Bairstow* [1955] 3 All ER 48, [1956] AC 14. Il ne faudrait pas que le processus de contrôle judiciaire puisse en venir à remplacer la procédure normale d'appel prévue par la loi. [C'est moi qui souligne.]

La situation au Canada est essentiellement différente. Ni le ministre du Revenu ni ses préposés n'ont quelque discrétion que ce soit dans l'application qu'ils doivent faire de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ils sont tenus de la suivre d'une manière absolue comme d'ailleurs les contribuables sont obligés d'y obéir telle qu'elle est. L'institution des *commissioners* dotés de vastes pouvoirs et d'une généreuse discrétion pour régler chaque cas d'espèce n'existe pas ici. En conséquence, il n'est pas possible de juger leur conduite selon des critères mouvants et variables comme le sont ceux que dicte le principe de la justice naturelle. Pour déterminer si leurs décisions sont valides ou non il ne s'agit pas de se demander s'ils ont exercé leurs pouvoirs d'une façon correcte ou abusive, mais bien s'ils ont agi comme la loi qui les gouverne leur prescrit d'agir.

À ce sujet, je ne peux faire mieux que de répéter ce qu'a écrit le juge Pratte, J.C.A. dans l'arrêt *Granger* (aux pages 76 et 77):

En premier lieu, il faut dire que les principes de justice naturelle n'ont rien à voir dans ce débat. L'expression «principes

fundamental rules of procedure which all who are required to make quasi-judicial, and in many cases administrative, decisions must observe. The applicant's real complaint against the Umpire is not that he infringed the rules of natural justice, simply that he did not apply equity rather than the law. It is beyond question that the Commission and its representatives have no power to amend the law, and that therefore the interpretations which they may give of that law do not themselves have the force of law. It is equally certain that any commitment which the Commission or its representatives may give, whether in good or bad faith, to act in a way other than that prescribed by the law would be absolutely void and contrary to public order. The applicant's argument therefore comes down to this: the Umpire erred because, so as to avoid causing injury to the applicant, he should have refused to apply the law.

Once the applicant's argument is seen in its true light it is clear that it must be dismissed. A judge is bound by the law. He cannot refuse to apply it, even on grounds of equity.

The second difference between the concepts applicable in the British and Canadian systems lies in the way in which taxpayer complaints against the Treasury are dealt with. Unlike the approach taken by the British legislature, which only authorizes someone with a complaint to make about the use made by the Commissioners of their discretion to do so by an appeal on a point of law, a Canadian taxpayer has a procedure which by an action in the Tax Court of Canada allows him the benefit of a full trial in which both the facts and the law will be canvassed.

I therefore conclude that the appellants' argument is not admissible and that the allegation contained in paragraphs 26 (Ludmer) and 28 (Ludco) should be struck from the record.

6. As to paragraphs 28(b) and (c) (Ludmer) and 30(b) and (c) (Ludco)

In subparagraph (a) of the paragraphs in question the appellants asked that the assessments for the 1981 to 1985 taxation years inclusive be set aside and that the matter be referred back to the Minister for reconsideration. This conclusion still remains before the Trial Division.

Subparagraphs (b) and (c) read as follows:

(The Plaintiff(s) seek(s) the following relief(s):

de justice naturelle» désigne en effet les principes fondamentaux de procédure que doivent observer ceux qui ont à prononcer des décisions quasi judiciaires et, dans bien des cas, des décisions administratives. Le véritable reproche que le requérant fait au juge-arbitre, ce n'est pas d'avoir violé les principes de justice naturelle, c'est tout simplement de n'avoir pas appliqué l'équité plutôt que la loi. Il est certain en effet que la Commission et ses représentants n'ont pas le pouvoir de modifier la loi et que, en conséquence, les interprétations qu'ils peuvent faire de la loi n'ont pas elles-mêmes force de loi. Il est également certain que l'engagement que prendrait la Commission ou ses représentants, qu'ils soient de bonne ou de mauvaise foi, d'agir autrement que ne le prescrit la loi, serait absolument nul et contraire à l'ordre public. En conséquence, la prétention du requérant ne peut être autre chose que celle-ci: le juge-arbitre s'est trompé parce qu'il aurait dû, pour éviter de causer préjudice au requérant, refuser d'appliquer la loi.

Il suffit de voir la prétention du requérant sous son vrai jour pour constater qu'elle doit être rejetée. Le juge est lié par la loi. Il ne peut, même pour des considérations d'équité, refuser de l'appliquer.

La seconde différence entre les notions applicables aux systèmes britannique et canadien réside dans la façon de traiter les griefs des contribuables à l'égard du fisc. Contrairement à l'attitude du législateur britannique qui n'autorise celui qui a à se plaindre de l'usage que les *commissioners* ont fait de leur discrétion, que par le moyen d'un appel impliquant une question de droit, le contribuable canadien jouit d'une procédure qui lui permet, par le moyen d'une demande à la Cour canadienne de l'impôt de bénéficier d'un véritable procès où les faits autant que le droit font partie intégrante du paysage.

Je conclus donc que l'argument des appelants n'est pas recevable et que l'allégation contenue aux paragraphes 26 (Ludmer) et 28 (Ludco) devrait être retranchée du dossier.

6. Quant aux alinéas 28b) et c) (Ludmer) et 30b) et c) (Ludco);

À l'alinéa a) des paragraphes en question, les appelants demandent que les cotisations pour les années d'imposition 1981 à 1985 inclusivement soient mises de côté et que l'affaire soit renvoyée au ministre pour reconsidération. Cette conclusion reste tenante devant la Section de première instance.

Les alinéas b) et c) se lisent comme suit:

[TRADUCTION] (Le(s) demandeur(s) sollicite(nt) les mesures de redressement suivantes):

- (b) a declaration that the reassessments issued by the Minister against the Plaintiff for the 1981 to 1985 taxation years were null and void and consequently of no force or effect because the Minister had no authority to issue them, because they were arbitrary and discriminatory and because they were issued in breach of the Minister's duty to act fairly;
- (c) such other relief as this Honourable Court deems just . . .

In view of the reasons given and the conclusions arrived at above, it is clear that these two remedies are also not available.

Conclusion:

I therefore propose that the appeal be dismissed with costs (limited, however, to the costs of a single appeal). However, the wording of the subject judgment should be:

1. amended to read that in paragraphs 28 (Ludmer) and 30 (Ludco) only subparagraphs (b) and (c) are struck out; and
2. varied to state that the appellants may be permitted to present evidence of any document issued by the Minister which may be relevant solely for the purpose of using the content thereof to determine the meaning and scope given by the Minister of National Revenue at the times material to the case to the provision in paragraph 20(1)(c) of the *Income Tax Act*.

HUGESSEN J.A.: I concur.

DÉCARY J.A.: I concur.

- b) un jugement déclaratoire portant que les nouvelles cotisations établies par le ministère à l'encontre du demandeur pour les années d'imposition 1981 à 1985 étaient nulles et non avenues et donc inopérantes parce que le ministre n'avait pas le pouvoir de les établir, parce qu'elles étaient arbitraires et discriminatoires et parce qu'en les établissant, le ministre n'a pas respecté son obligation d'agir équitablement;
- c) toute autre mesure de redressement que la Cour estimera juste . . .

Vu les considérations énoncées et les conclusions prises ci-haut, il est évident que ces deux remèdes ne sont plus accessibles.

Conclusion:

Je propose donc que l'appel soit rejeté avec dépens. Cependant, le dispositif du jugement entrepris devrait:

1. être corrigé pour préciser qu'aux paragraphes 28 (Ludmer) et 30 (Ludco) seuls les alinéas b) et c) seront rayés; et
2. être modifié pour statuer qu'il sera permis aux appelants de faire la preuve de tout document émanant du ministre qui pourra s'avérer pertinent aux seules fins d'en utiliser le contenu pour déterminer le sens et la portée que le ministre du Revenu a donnés, aux époques matérielles au litige, à la disposition de l'alinéa 20(1)(c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.: J'y souscris.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: J'y souscris.