

A-242-94

A-242-94

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**Lawrence Ginsberg** (*Respondent*)**Lawrence Ginsberg** (*intimé*)*INDEXED AS: GINSBERG v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: GINSBERG c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Hugessen, Desjardins and Linden J.J.A.—Toronto, May 9; Ottawa, June 5, 1996.

Cour d'appel, juges Hugessen, Desjardins et Linden, J.C.A.—Toronto, 9 mai; Ottawa, 5 juin 1996.

*Income tax — Assessment — Unexplained delays in processing of returns — Tax Court finding MNR failing to assess "with all due dispatch" as directed by Income Tax Act, s. 152 — Contravention of s. 152 direction not resulting in vacation of assessment — Competing needs to levy revenues, share tax burden equally, and protect individual by bringing certainty to financial affairs as soon as possible resolved in favour of government by adoption of ss. 152(3),(8), 166.*

*Impôt sur le revenu — Cotisation — Retards inexplicables dans le traitement de déclarations — La Cour de l'impôt a conclu que le MRN n'avait pas fixé l'impôt «avec toute la diligence possible» comme l'exige l'art. 152 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le fait de contrevenir aux prescriptions de l'art. 152 n'entraîne pas l'annulation de la cotisation — Le législateur fédéral a, en adoptant les art. 152(3),(8) et 166, tranché en faveur de l'État la question de l'opposition des intérêts entre la nécessité de prélever un impôt, la nécessité de faire partager le fardeau fiscal de façon aussi égale que possible entre les contribuables et la nécessité de protéger l'individu en lui permettant d'être fixé au sujet de sa situation financière le plus rapidement possible.*

*Construction of statutes — Unexplained delays in processing of income tax returns — MNR found to have failed to assess "with all due dispatch" as directed by Income Tax Act, s. 152 — Distinction between "mandatory", "directory" provisions not helpful — JCPC holding courts should ask (1) whether legislature intending decision-maker to comply with time provision, whether fixed or reasonable; (2) if so, whether intending failure to comply with time provision would deprive decision-maker of jurisdiction, render decision null, void — Contravention herein not resulting in vacation of assessment in light of ss. 152(3),(8), 166.*

*Interprétation des lois — Délais inexplicables dans le traitement de déclarations de revenus — Le MRN n'a pas fixé l'impôt «avec toute la diligence possible» comme l'exige l'art. 152(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — La distinction entre une disposition «impérative» et une disposition «directive» n'est pas très utile — Le Comité judiciaire du Conseil privé a jugé que les tribunaux devraient se poser les deux questions suivantes: (1) le législateur voulait-il que la personne chargée de prendre la décision respecte la disposition prévoyant un délai, qu'il s'agisse d'un délai fixe ou d'un délai raisonnable; (2) dans l'affirmative, le législateur voulait-il que le défaut de respecter cette disposition prévoyant un délai prive de son pouvoir la personne chargée de prendre la décision et qu'il rende nulle et de nul effet la décision qu'il a prétendu prendre — La contravention commise en l'espèce n'entraîne pas l'annulation de la cotisation, compte tenu des art. 152(3),(8) et 166.*

This was an appeal from the Tax Court's decision to vacate the respondent's income tax assessment for 1987 and 1988 on the basis that the Minister of National Revenue had not acted "with all due dispatch" in the exercise of his statutory duty imposed by *Income Tax Act*, subsection 152(1). Delays in the processing of the respondent's returns of approximately one year were unexplained and were the basis of the Tax Court's finding of a contravention of subsection 152(1). The respondent argued that once the Minister breached his statutory duty, he lost

Il s'agit de l'appel d'une décision par laquelle la Cour de l'impôt a annulé la cotisation d'impôt sur le revenu de l'intimé pour les années d'imposition 1987 et 1988 au motif que le ministre du Revenu national n'avait pas agi «avec toute la diligence possible» dans l'exercice du devoir légal que lui impose le paragraphe 152(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le retard d'environ un an dans le traitement des déclarations de l'intimé était inexplicable et avait amené la Cour de l'impôt à conclure que le ministre avait contrevenu au paragraphe 152(1). L'intimé soutenait

jurisdiction to assess and the notice of assessment had to be vacated.

The issue was whether a contravention of the direction to assess "with all due dispatch" should result in the vacation of an assessment.

*Held*, the appeal should be allowed.

There is no escape from the clear terms of subsection 152(3), particularly the words "Liability for the tax under this Part is not affected by . . . the fact that no assessment has been made". Subsection 152(8) provides "An assessment shall . . . be deemed to be valid and binding notwithstanding any . . . defect or omission . . . in any proceeding under this Act relating thereto". Section 166 states that "an assessment shall not be vacated by reason only of any omission . . . in the observation of any directory provision of this Act". As regards the last provision, the distinction between a "mandatory" or a "directory" provision is not very helpful. There are competing interests between the need to levy revenues for government and public expenditures, the need to have the tax burden shared as equally as possible among the taxpayers, and the need to protect the individual by bringing certainty to his financial affairs as soon as possible. These competing interests have been settled in favour of the government by Parliament with the adoption of subsections 152(3) and (8) and section 166. The Judicial Committee of the Privy Council has held that when a question of an alleged failure to comply with a time provision arises, it is simpler and better to avoid the words "mandatory" and "directory" and ask: (1) whether the legislature intended the decision-maker to comply with the time provision, whether fixed or reasonable, and (2) if so, did the legislature intend that a failure to comply with such a time provision would deprive the decision-maker of jurisdiction and render any decision which he purported to make null and void?

qu'une fois qu'il a manqué au devoir que lui impose la Loi, le ministre perd le pouvoir d'établir une cotisation et que l'avis de cotisation doit être annulé.

La question en litige est celle de savoir si l'obligation de fixer l'impôt «avec toute la diligence possible» devrait entraîner l'annulation d'une cotisation.

*Arrêt*: l'appel doit être accueilli.

Il n'y a aucune façon d'échapper au libellé clair du paragraphe 152(3) et plus particulièrement aux mots «Le fait . . . qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie». Le paragraphe 152(8) dispose, pour sa part: «une cotisation est réputée être valide et exécutoire malgré . . . tout vice de forme ou toute omission . . . dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi». Finalement, l'article 166 déclare: «Une cotisation ne peut être annulée . . . uniquement par suite . . . d'omission . . . de la part de qui que ce soit dans l'observation d'une disposition simplement directrice de la présente loi». En ce qui concerne cette dernière disposition, la distinction entre une disposition «impérative» et une disposition «directive» n'est pas très utile. Il existe des intérêts opposés entre la nécessité de prélever un impôt pour financer les dépenses de l'État et les dépenses publiques, la nécessité de faire partager le fardeau fiscal de façon aussi égale que possible entre les contribuables et la nécessité de protéger l'individu en lui permettant d'être fixé au sujet de sa situation financière le plus rapidement possible. Le législateur fédéral a tranché en faveur de l'État la question de l'opposition de ces intérêts en adoptant les paragraphes 152(3) et (8) et l'article 166. Le Comité judiciaire du Conseil privé a jugé que, lorsqu'une question de défaut présumé de respecter une disposition prévoyant un délai est en jeu, il est plus simple et préférable d'éviter les mots «impératif» et «directif» et de se poser les deux questions suivantes: (1) le législateur voulait-il que la personne chargée de prendre la décision respecte la disposition prévoyant un délai, qu'il s'agisse d'un délai fixe ou d'un délai raisonnable? (2) dans l'affirmative, le législateur voulait-il que le défaut de respecter cette disposition prévoyant un délai prive de son pouvoir la personne chargée de prendre la décision et qu'il rende nulle et de nul effet la décision qu'il a prétendu prendre?

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2, 152(1) (as am. by S.C. 1978-79, c. 5, s. 5), (a) (as am. *idem*), (b) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 136), (2),(3),(4) (as am. by S.C. 1990, c. 39, s. 38), (8), 166.

*Railway Act*, R.S.C., 1985, c. R-3, s. 268(2).

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 2, 152(1) (mod. par S.C. 1978-79, ch. 5, art. 5), (a) (mod., *idem*), (b) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 136), (2),(3),(4) (mod. par L.C. 1990, ch. 39, art. 38), (8), 166.

*Loi sur les chemins de fer*, L.R.C. (1985), ch. R-3, art. 268(2).

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*British Columbia (Attorney General) v. Canada (Attorney General); An Act respecting the Vancouver Island Railway (Re)*, [1994] 2 S.C.R. 41; (1994), 114 D.L.R. (4th) 193; [1994] 6 W.W.R. 1; 91 B.C.L.R. (2d) 1; 21 Admin. L.R. (2d) 1; 44 B.C.A.C. 1; 166 N.R. 81; 71 W.A.C. 1; *Wang v Comr of Inland Revenue*, [1995] 1 All ER 367 (P.C.).

## REFERRED TO:

*The Queen v. Simard-Beaudry Inc. et al.*, [1971] F.C. 396; (1971), 71 DTC 5511 (T.D.); *Jolicoeur, Joseph Baptiste Wilfrid v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex. C.R. 85; [1960] CTC 346; (1960), 60 DTC 1254; *J. Stoller Construction Ltd. v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2171; (1989), 89 DTC 134 (T.C.C.); revd. by F.C.T.D., 23/12/91; *Montreal Street Railway Company v. Normandin*, [1917] A.C. 170 (P.C.); *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; (1994), 63 Q.A.C. 161; 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; *Buanderie centrale de Montréal Inc. v. Montreal (City); Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain v. Montreal (City)*, [1994] 3 S.C.R. 29; (1994), 63 Q.A.C. 191; 171 N.R. 191; *Partagec Inc. v. Québec (Communauté urbaine)*, [1994] 3 S.C.R. 57; (1994), 63 Q.A.C. 225; 171 N.R. 225; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Rodmon Construction Inc v The Queen*, [1975] CTC 73; (1975), 75 DTC 5038 (F.C.T.D.); *Lipsey (R G) v MNR et al.*, [1984] CTC 675; (1984), 85 DTC 5080 (F.C.T.D.); *Schatten, K. v. Minister of National Revenue* (1996), 96 DTC 6102 (F.C.T.D.).

APPEAL from the Tax Court's decision to vacate the respondent's assessment for 1987 and 1988 on the basis that the Minister of National Revenue had not acted "with all due dispatch" in the exercise of his statutory duty imposed by *Income Tax Act*, subsection 152(1). (*Ginsberg (L.) v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2063; (1994), 94 DTC 1430 (T.C.C.)). Appeal allowed.

## COUNSEL:

*J. Paul Malette* for appellant.  
*David J. Rotfleisch* for respondent.

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.

## JURISPRUDENCE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Colombie-Britannique (Procureur général) c. Canada (Procureur général); Acte concernant le chemin de fer de l'île de Vancouver (Re)*, [1994] 2 R.C.S. 41; (1994), 114 D.L.R. (4th) 193; [1994] 6 W.W.R. 1; 91 B.C.L.R. (2d) 1; 21 Admin. L.R. (2d) 1; 44 B.C.A.C. 1; 166 N.R. 81; 71 W.A.C. 1; *Wang v Comr of Inland Revenue*, [1995] 1 All ER 367 (P.C.).

## DÉCISIONS MENTIONNÉES:

*La Reine c. Simard-Beaudry Inc. et al.*, [1971] C.F. 396; (1971), 71 DTC 5511 (1<sup>re</sup> inst.); *Jolicoeur, Joseph Baptiste Wilfrid v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.É. 85; [1960] CTC 346; (1960), 60 DTC 1254; *J. Stoller Construction Ltd. c. M.R.N.*, [1989] 1 C.T.C. 2171; (1989), 89 DTC 134 (C.C.I.); inf. par C.F. 1<sup>re</sup> inst. 23-12-91; *Montreal Street Railway Company v. Normandin*, [1917] A.C. 170 (P.C.); *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; (1994), 63 Q.A.C. 161; 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; *Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville); Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain c. Montréal (Ville)*, [1994] 3 R.C.S. 29; (1994), 63 Q.A.C. 191; 171 N.R. 191; *Partagec Inc. c. Québec (Communauté urbaine)*, [1994] 3 R.C.S. 57; (1994), 63 Q.A.C. 225; 171 N.R. 225; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Rodmon Construction Inc c La Reine*, [1975] CTC 73; (1975), 75 DTC 5038 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Lipsey (R G) c MRN et al.*, [1984] CTC 675; (1984) 85 DTC 5080 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Schatten, K. c. Ministre du revenu national* (1996), 96 DTC 6102 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

APPEL d'une décision par laquelle la Cour de l'impôt a annulé la cotisation établie à l'égard de l'intimé pour les années d'imposition 1987 et 1988 au motif que le ministre du Revenu national n'avait pas agi «avec toute la diligence possible» dans l'exercice du devoir légal que lui impose le paragraphe 152(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. (*Ginsberg (L.) c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2063; (1994), 94 DTC 1430 (C.C.I.)). Appel accueilli.

## AVOCATS:

*J. Paul Malette* pour l'appellant.  
*David J. Rotfleisch* pour l'intimé.

## PROCUREURS:

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

*Rotfleisch & Samulovitch*, Toronto, for respondent.

*Rotfleisch & Samulovitch*, Toronto, pour l'intimé.

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

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

1 DESJARDINS J.A.: The question raised in this appeal is whether the Judge of the Tax Court of Canada was correct in vacating the respondent's assessment for the taxation years 1987 and 1988 on the basis that the Minister of National Revenue had not acted "with all due dispatch" in the exercise of his statutory duty imposed by subsection 152(1) of the *Income Tax Act*<sup>1</sup> (the Act).

1 LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: La question qui est soulevée dans le présent appel est celle de savoir si le juge de la Cour canadienne de l'impôt a eu raison d'annuler la cotisation de l'intimé pour les années d'imposition 1987 et 1988 au motif que le ministre du Revenu national n'avait pas agi «avec toute la diligence possible» dans l'exercice du devoir légal que lui impose le paragraphe 152(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup> (la Loi).

2 The respondent, a self-employed chartered accountant, filed his income tax returns for 1987 and 1988 on April 28, 1989 in one envelope. The return for 1987 was filed late since it was due on April 30, 1988. His total income for 1987 and 1988 was \$71,060 and \$70,871 respectively. The respondent failed to pay any installments of tax in 1987, as required. With regard to installments of tax of \$2,874.59 on each of March 31, June 30, September 30 and December 31, 1988, the respondent only paid \$499.78 on February 9, 1988, \$1,000 on June 2, 1988 and \$1,000 on July 5, 1988.

2 L'intimé, un comptable agréé travaillant à son compte, a produit le 28 avril 1989 dans une seule enveloppe ses déclarations de revenus pour les années 1987 et 1988. La déclaration de revenus de l'intimé pour l'année d'imposition 1987 a été produite en retard, étant donné qu'elle devait être produite au plus tard le 30 avril 1988. Ses revenus totaux pour 1987 et 1988 s'élevaient respectivement à 71 060 \$ et 70 871 \$. L'intimé n'a versé aucun acompte provisionnel d'impôt pour l'année d'imposition 1987, contrairement à ce qu'il était tenu de faire. En ce qui concerne les acomptes provisionnels de 2 874,59 \$ chacun qu'il devait payer le 31 mars, le 30 juin, le 30 septembre et le 31 décembre 1988, l'intimé n'a versé que 499,78 \$ le 9 février 1988, 1 000 \$ le 2 juin 1988 et 1 000 \$ le 5 juillet 1988.

3 The notices of assessment for 1987 and 1988 were mailed to the respondent on December 21, 1990. The respondent's returns were assessed as filed. On June 16, 1992, the Minister deleted arrears interest for the period from September 28, 1989 to December 21, 1990 with respect to the respondent's 1987 and 1988 taxation years.

3 Les avis de cotisation pour 1987 et 1988 ont été expédiés par la poste à l'intimé le 21 décembre 1990. L'impôt à payer par l'intimé a été fixé en fonction des déclarations telles qu'il les avait produites. Le 16 juin 1992, le ministre a supprimé l'intérêt sur arriérés courus entre le 28 septembre 1989 et le 21 décembre 1990 relativement aux années d'imposition 1987 et 1988 de l'intimé.

4 The general procedure followed by Revenue Canada for the processing of income tax returns is described at length by the Tax Court Judge in his reasons for judgment reported in [1994] 2 C.T.C. 2063. For the purpose of this appeal, suffice it to

4 La procédure générale suivie par Revenu Canada pour traiter les déclarations de revenus est décrite en détail par le juge de la Cour de l'impôt dans ses motifs de jugement publiés à [1994] 2 C.T.C. 2063. Pour le présent appel, qu'il suffise de dire qu'une

say that upon being received by Revenue Canada, income tax returns are placed in bags according to arrival date. The date of receipt of the return is subsequently manually stamped. The returns are then forwarded to a selection area where they are sorted according to specific criteria, and are later assessed either manually or by computer.

- 5 An employee of Revenue Canada, Mrs. Beverly J. Deschamps, reviewed the various codes, indicators, cycle numbers and dates on the respondent's returns and attempted to piece together what occurred, and on what dates, with these returns as they passed through the process. From her testimony, the Tax Court Judge noted that in the chronology of events, which ran from May 4, 1989, the date the respondent's returns were received by Revenue Canada, till December 21, 1990, the date the notices of assessment were sent to the respondent, two periods of delay occurred which remained unexplained. They were from May 23, 1989 to January 1990 and from January 22, 1990 to May 21, 1990. This finding attracted the following comments by the Tax Court Judge:<sup>2</sup>

I believe that if there is a delay that *prima facie* indicates a failure to examine and assess a return with all due dispatch as required under subsection 152(1) of the Act there is an onus on the respondent to establish by evidence pertaining to the manner in which that return was dealt with that the delay was not unreasonable. It is insufficient to simply argue that the return must be regarded as falling within the small number of unidentified returns that, because of the very large volume of returns dealt with at a particular taxation centre, will inevitably be the subject of inexplicable and protracted delays.

In the case at hand the lapse of time between the receipt of the returns and the assessments was one and one-half years. It strikes me that on the face of it this is a failure to meet the requirements of subsection 152(1) that returns of income shall be examined and assessed with all due dispatch. If there were evidence of some special circumstance relating to the appellant's returns which established that a delay of 18 months was reasonable then the requirements of the law would have been met. But there is no

fois que Revenu Canada les reçoit, les déclarations de revenus sont placées dans des sacs selon leur date de réception. Par la suite, la date de réception est apposée sur chaque déclaration au moyen d'un timbre dateur. Les déclarations sont ensuite envoyées au secteur de la sélection, où elles sont triées selon des critères déterminés, et elles font par la suite l'objet d'un traitement manuel ou informatique.

- 5 Une employée de Revenu Canada, M<sup>me</sup> Beverly J. Deschamps, a passé en revue les divers codes, indicateurs, numéros de cycle et dates qui figuraient sur les déclarations de revenus de l'intimé afin de tenter de savoir ce qui s'était passé avec ces déclarations, ainsi que les dates, à mesure qu'elles avaient franchi les étapes du processus. Après avoir entendu son témoignage, le juge de la Cour de l'impôt a fait remarquer que, selon la chronologie des événements, qui s'échelonnaient du 4 mai 1989, date à laquelle Revenu Canada avait reçu les déclarations de revenus de l'intimé, au 21 décembre 1990, date à laquelle les avis de cotisation avaient été envoyés à l'intimé, il s'était produit deux périodes de retard qui demeuraient inexplicables, à savoir la période du 23 mai 1989 à janvier 1990 et la période du 22 janvier 1990 au 21 mai 1990. Cette conclusion a amené le juge de la Cour de l'impôt à formuler les commentaires suivants<sup>2</sup>:

Je crois que, en cas de retard qui, à première vue, indique l'omission de la part du ministre d'examiner la déclaration de revenus et de fixer l'impôt avec toute la diligence possible au sens du paragraphe 152(1) de la Loi, il incombe à l'intimé d'établir, en présentant des éléments de preuve relatifs à la façon dont la déclaration a été traitée, que le retard n'était pas déraisonnable. Il ne suffit pas de faire valoir tout simplement que la déclaration de revenus doit être considérée comme faisant partie de la catégorie restreinte des déclarations non identifiées qui, vu l'énorme volume de déclarations traitées à un centre fiscal en particulier, seront inévitablement traitées avec un retard inexplicable et excessif.

En l'espèce, un an et demi s'est écoulé entre le moment de la réception des déclarations et celui de l'établissement des cotisations. À première vue, cela me paraît ne pas répondre aux exigences du paragraphe 152(1), selon lesquelles les déclarations de revenus doivent être examinées et l'impôt fixé avec toute la diligence possible. Si on avait prouvé que les déclarations de l'appelant présentaient des caractéristiques particulières qui justifiaient le retard de 18 mois, alors les exigences de la loi auraient été respectées.

such evidence before the Court on this appeal. There were no special complexities about the returns filed by the appellant and they were eventually assessed as submitted. Mrs. Deschamps, who counsel for the respondent correctly described as “a very knowledgeable individual” could offer no explanation for the delay.

The appeal is allowed with costs and the reassessments vacated.

Mais aucun élément de preuve à cet effet n’a été soumis à la Cour en l’espèce. Les déclarations produites par l’appellant ne présentaient pas de problèmes particuliers et les cotisations ont finalement été établies en fonction des déclarations telles qu’elles ont été produites. M<sup>me</sup> Deschamps, que l’avocate de l’intimée a dûment qualifiée de «personne très bien informée», n’a pu expliquer le retard.

L’appel est admis, avec dépens, et les nouvelles cotisations sont annulées.

6 The appellant submitted that the Tax Court Judge erred in two ways. Firstly, while subsection 152(1) directs the Minister “with all due dispatch” to examine a taxpayer’s return, assess the tax and determine the amount to be paid or the refund the taxpayer is entitled to, subsection 152(4) [as am. by S.C. 1990, c. 39, s. 38] empowers the Minister to assess tax “at any time”. A contravention of the direction to assess “with all due dispatch” should not, therefore, result in the vacation of an assessment. Secondly, in the circumstances of this case, there was no breach of the statutory direction to assess “with all due dispatch”.

L’appelant soutient que le juge de la Cour de l’impôt a commis deux erreurs. En premier lieu, bien que le paragraphe 152(1) enjoigne au ministre d’examiner la déclaration du contribuable, de fixer l’impôt et de déterminer la somme à payer ou le remboursement auquel le contribuable a droit «avec toute la diligence possible», le paragraphe 152(4) [mod. par L.C. 1990, ch. 39, art. 38] autorise le ministre à fixer l’impôt «à un moment donné». Le fait de contrevenir à la disposition enjoignant au ministre de fixer l’impôt «avec toute la diligence possible» ne devrait donc pas entraîner l’annulation d’une cotisation. En second lieu, compte tenu des circonstances de la présente affaire, le ministre n’a pas manqué à l’obligation que la Loi lui impose de fixer l’impôt «avec toute la diligence possible». 6

7 In view of the clear finding of fact of the Tax Court Judge that there has been a failure on the part of the Minister to assess “with all due dispatch”, we chose not to call on the respondent to argue appellant’s second point. This Court could only intervene in this matter if there were no basis on which the Tax Court Judge could have made his finding. Since the appellant’s witness was unable to explain why it took so long for the Minister to deal with these two returns, there was clear evidence before the Tax Court Judge which permitted him to come to the conclusion he did.

Compte tenu de la conclusion de fait très claire par laquelle le juge de la Cour de l’impôt a conclu que le ministre n’avait pas fixé l’impôt «avec toute la diligence possible», nous avons choisi de ne pas demander à l’intimé de faire valoir son point de vue sur le second moyen invoqué par l’appelante. Notre Cour ne pourrait intervenir dans la présente affaire que si la conclusion tirée par le juge de la Cour de l’impôt était dénuée de tout fondement. Or, comme le témoin de l’appelante n’a pas réussi à expliquer pourquoi le ministre avait mis tant de temps à traiter les deux déclarations en question, le juge de la Cour de l’impôt disposait d’éléments de preuve qui lui permettaient de toute évidence d’en arriver à la conclusion à laquelle il en est venu. 7

8 The sole issue, therefore, pertains to the legal effect of a failure by the Minister to exercise his statutory duty to assess “with all due dispatch”.

Le seul point litigieux concerne donc les conséquences juridiques du défaut du ministre d’exercer l’obligation que la Loi lui imposait de fixer l’impôt «avec toute la diligence possible». 8

9 The appellant claims that subsection 152(1) should be read bearing in mind the scheme of the Act. Her reasoning is the following. Section 2 of the Act imposes a liability on each resident of Canada to pay income tax upon his taxable income for each taxation year. The liability to pay tax results from the Act. The assessment is simply a confirmation of a tax liability.<sup>3</sup> The notice of assessment is a confirmation in writing of the assessment which is the process or operation undertaken by the Minister and which confirms the taxpayer's liability. The words "with all due dispatch" in subsection 152(1) are the equivalent of such words as "with all due diligence" or "within a reasonable time".<sup>4</sup> They give some discretion to the person, whose duty it is to act, such discretion to be exercised according to the circumstances of each case. In contradistinction to the words "with all due dispatch", the words "at any time" in subsection 152(4) are words of the widest import which do not impose any condition as to timeliness so as to fetter the Minister's exercise of his power to issue an original assessment. These words mean "without limitation in time" and clearly set forth the intention of Parliament that time does not limit the power of the Minister to issue an original assessment.

10 According to the appellant, the overriding objective of taxation is to provide government with funds required to meet its obligations. Subsections 152(1) and (4) do not establish liability, they confirm it. It is then highly improbable that the Act would not go on to make that liability effective. The word "shall" found in subsection 152(1), which is presumptively imperative, ought to be read as "directory" instead of "mandatory".<sup>5</sup> But more importantly, recent case law<sup>6</sup> indicate that the labels "mandatory" and "directory" offer no magical assistance in defining the nature of a statutory direction. The inquiry should be result oriented. If reading a statutory direction as imperative leads to serious inconveniences, then, it should be avoided. In the particular instance, subsection 152(1) should be read as directory in result.

9 L'appelante soutient qu'on doit interpréter le paragraphe 152(1) en tenant compte de l'économie de la Loi. Son raisonnement est le suivant: l'article 2 de la Loi oblige toute personne résidant au Canada à payer un impôt sur le revenu pour chaque année d'imposition sur son revenu imposable. L'obligation de payer un impôt découle de la Loi. La cotisation est simplement une confirmation de l'obligation fiscale<sup>3</sup>. L'avis de cotisation est une confirmation par écrit de la cotisation, laquelle est la procédure ou l'opération entreprise par le ministre qui confirme l'obligation du contribuable. Les mots «avec toute la diligence possible» contenus au paragraphe 152(1) sont l'équivalent des expressions «avec toute la diligence raisonnable» et «dans un délai raisonnable»<sup>4</sup>. Ils confèrent à la personne qui est chargée d'agir un certain pouvoir discrétionnaire qu'elle doit exercer en tenant compte des circonstances de chaque cas. En contraste avec les mots «avec toute la diligence possible», les termes «à un moment donné» que l'on trouve au paragraphe 152(4) ont une portée très large et ils n'imposent aucune date limite qui entraverait l'exercice du pouvoir du ministre d'établir une première cotisation. Ces mots signifient «sans limite de temps» et traduisent de toute évidence la volonté du législateur de ne fixer aucune limite de temps qui restreigne le pouvoir du ministre d'établir une première cotisation.

10 Suivant l'appelante, l'objectif primordial des impôts est de procurer à l'État l'argent dont il a besoin pour faire face à ses obligations. Les paragraphes 152(1) et (4) ne créent pas d'obligation fiscale, ils la confirment. Il est donc fort improbable que la Loi ne contienne pas d'autres dispositions qui aient pour effet de rendre cette obligation efficace. Le mot «doit», que l'on trouve au paragraphe 152(1) et qui est vraisemblablement impératif, devrait être interprété comme «directif» et non comme «impératif»<sup>5</sup>. Mais, ce qui est encore plus important, c'est qu'il ressort de la jurisprudence récente<sup>6</sup> que les étiquettes «impérative» et «directive» ne sont elles-mêmes d'aucun secours pour définir la nature d'une fonction prévue par la loi. L'analyse doit être axée sur le résultat. Si le fait d'interpréter une fonction prévue par la loi comme étant impérative crée de graves inconvénients, il faut éviter une telle interprétation.

Dans le cas qui nous occupe, le paragraphe 152(4) devrait être interprété comme ayant un résultat directif.

- |    |  |   |    |
|----|--|---|----|
| 11 | The respondent reads the Act differently.  | L'intimé interprète la Loi différemment.  | 11 |
| 12 | He submits that the assessing power in each of subsections 152(1) and (4) must be read as having a separate purpose and meaning.   | Il soutient que le pouvoir d'établir une cotisation prévue aux paragraphes 152(1) et (4) doit être interprété comme ayant un objet et un sens distinct dans chacun de ces paragraphes.  | 12 |
| 13 | The purpose of subsection 152(1), he says, is to enable the Minister to assess a return which has been filed. This interpretation derives from the words "examine a taxpayer's return of income for a taxation year" in subsection 152(1). On the other hand, the role of subsection 152(4) is to enable the Minister to assess in cases where no return has been filed. The words "assess tax for a taxation year, interest or penalty, if any, payable under this Part by a taxpayer" in subsection 152(4) give the Minister the power to assess, at any time, liability which a taxpayer may incur under Part I, separate and apart from his income tax return which is dealt with in subsection 152(1). The respondent claims that the expression "shall" found in subsection 152(1) is to be construed as imperative (the French words are " <i>doit, avec toute la diligence possible</i> "). Parliament has expressed itself without ambiguity and the Court should give effect to those words. The statements of the Supreme Court of Canada in the cases of <i>Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours</i> ; <sup>7</sup> <i>Buanderie centrale de Montréal Inc. v. Montreal (City)</i> ; <i>Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain v. Montreal (City)</i> , <sup>8</sup> and <i>Partagec Inc. v. Québec (Communauté urbaine)</i> , <sup>9</sup> which establish a purposive approach to the interpretation of statutes and which have the effect of looking at legislative intent, are not applicable. Here the plain language rule applies because there is no ambiguity in the legislation. <sup>10</sup> Although the public as a whole is prejudiced by a failure on the part of the Minister to perform his statutory duties promptly, subsection 152(1) is intended primarily to protect the individual taxpayer by bringing certainty to his financial affairs at the earliest reasonable possible | Ainsi, il affirme que le paragraphe 152(1) a pour objet de permettre au ministre de vérifier la déclaration qui a été produite. Il tire cette interprétation de l'expression «examiner la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition» que l'on trouve au paragraphe 152(1). En revanche, le paragraphe 152(4) aurait selon lui pour objet de permettre au ministre d'établir une cotisation lorsqu'aucune déclaration n'a été produite. Les mots «fixer l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou pénalités payables en vertu de la présente partie par un contribuable» que l'on trouve au paragraphe 152(4), confèrent à son avis au ministre le pouvoir de déterminer à un moment donné l'obligation fiscale à laquelle le contribuable peut être assujéti en vertu de la partie I, indépendamment de la vérification de la déclaration de revenus dont il est question au paragraphe 152(1). L'intimé affirme que le mot «doit» que l'on trouve au paragraphe 152(1) doit être interprété comme étant impératif (la version anglaise porte: « <i>shall, with all due dispatch</i> »). Le législateur fédéral s'est exprimé sans ambiguïté et la Cour devrait donner effet aux mots en question. Les énoncés que la Cour suprême du Canada a faits dans les arrêts <i>Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours</i> <sup>7</sup> ; <i>Buanderie centrale de Montréal Inc. c. Montréal (Ville)</i> ; <i>Conseil de la santé et des services sociaux de la région de Montréal métropolitain c. Montréal (Ville)</i> <sup>8</sup> et <i>Partagec Inc. c. Québec (Communauté urbaine)</i> <sup>9</sup> dans lesquels elle a retenu une méthode d'interprétation téléologique des lois qui a pour effet d'examiner la volonté du législateur, ne s'appliquent pas. En l'espèce, le principe du langage clair s'applique, parce que le texte législatif ne comporte aucune ambiguïté <sup>10</sup> . Bien que le public dans son ensemble soit lésé | 13 |

time. Courts have held that a breach of the duty to act "with all due dispatch" means that the Minister cannot assess.<sup>11</sup> Subsection 152(3), concludes the respondent, is concerned with tax liability only and does not deal with whether the Minister should be permitted to assess when he has failed in his statutory duty under subsection 152(1). Subsection 152(8) is an administrative provision only and is not substantive. Section 166 relates to a directory provision, the kind of which subsection 152(1) is not.

en raison du défaut du ministre de s'acquitter promptement de ses fonctions législatives, le paragraphe 152(1) vise principalement à protéger le contribuable individuel en lui permettant d'être fixé au sujet de ses affaires financières le plus tôt possible. Les tribunaux ont jugé que lorsqu'il manque à son devoir d'agir «avec toute la diligence possible», le ministre ne peut établir de cotisation<sup>11</sup>. Le paragraphe 152(3), conclut l'intimé, ne porte que sur l'impôt à payer et non sur la question de savoir si l'on devrait permettre au ministre d'établir une cotisation lorsqu'il a manqué au devoir que le paragraphe 152(1) lui impose. Par ailleurs, le paragraphe 152(8) n'est qu'une disposition administrative et non une disposition de fond. L'article 166, quant à lui, se rapporte à une disposition directive, ce que le paragraphe 152(1) n'est pas.

14 Subsections 152(3),(4),(8), and section 166, which are relevant to the case at bar, are to be found in Part I, Division I of the Act entitled "Returns, Assessments, Payment and Appeals". They read:

Les paragraphes 152(3),(4),(8) et l'article 166, qui sont pertinents au cas qui nous occupe, se trouvent à la partie I, division I de la Loi, qui est intitulée «Déclarations, cotisations, paiement et appels». Ils disposent:

152. . . .

(3) Liability for the tax under this Part is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made.

152. . . .

(3) Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie.

. . . .

. . . .

(4) Subject to subsection (5), the Minister may at any time assess tax for a taxation year, interest or penalties, if any, payable under this Part by a taxpayer or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the year, and may

(4) Sous réserve du paragraphe (5), le ministre peut, à un moment donné, fixer l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou pénalités payables en vertu de la présente partie par un contribuable, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année, et peut, selon les circonstances, établir des nouvelles cotisations, des cotisations supplémentaires ou des cotisations d'impôt, d'intérêts ou de pénalités en vertu de la présente partie:

(a) at any time, if the taxpayer or person filing the return

a) à un moment donné, si le contribuable ou la personne produisant la déclaration:

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

(i) soit a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou en fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi,

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within the normal reassessment period for the

(ii) soit a adressé au ministre une renonciation, selon le formulaire prescrit, au cours de la période normale

taxpayer in respect of the year,

(b) before the day that is 3 years after the expiration of the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year, if

(i) an assessment or reassessment of the tax of the taxpayer was required pursuant to subsection (6) or would have been required if the taxpayer had claimed an amount by filing the prescribed form referred to in that subsection on or before the day referred to therein,

(ii) there is reason, as a consequence of the assessment or reassessment of another taxpayer's tax pursuant to this paragraph or subsection (6), to assess or reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year,

(iii) there is reason, as a consequence of a transaction involving the taxpayer and a non-resident person with whom the taxpayer was not dealing at arm's length, to assess or reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year, or

(iv) there is reason, as a consequence of an additional payment or reimbursement of any income or profits tax to or by the government of a country other than Canada, to assess or reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year, and

(c) within the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year, in any other case,

reassess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require, except that a reassessment, an additional assessment or an assessment may be made under paragraph (b) after the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year only to the extent that it may reasonably be regarded as relating to

...

(d) the assessment or reassessment referred to in subparagraph (b)(i) or (ii),

(e) the transaction referred to in subparagraph (b)(iii), or

(f) the additional payment or reimbursement referred to in subparagraph (b)(iv).

de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année;

b) avant le jour qui est trois ans après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année, lorsque, selon le cas:

(i) une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable a été exigée conformément au paragraphe (6), ou l'aurait été si le contribuable avait déduit un montant en produisant le formulaire prescrit visé à ce paragraphe au plus tard le jour qui y est mentionné,

(ii) il y a lieu, par suite de l'établissement de la cotisation ou de la nouvelle cotisation de l'impôt d'un autre contribuable conformément au présent alinéa ou au paragraphe (6), d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente,

(iii) il y a lieu, par suite d'une opération à laquelle le contribuable et une personne non résidente avec laquelle il a un lien de dépendance sont parties, d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente,

(iv) il y a lieu, par suite d'un paiement supplémentaire ou d'un remboursement d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices au gouvernement d'un autre pays que le Canada ou par suite d'un tel paiement ou d'un tel remboursement par ce gouvernement, d'établir une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente;

c) au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année, dans les autres cas;

toutefois, une nouvelle cotisation, une cotisation supplémentaire ou une cotisation peut être établie en application de l'alinéa b) après la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année seulement s'il est raisonnable de la considérer comme se rapportant à la cotisation ou nouvelle cotisation visée au sous-alinéa b)(i) ou (ii), à l'opération visée au sous-alinéa b)(iii) ou au paiement supplémentaire ou remboursement visé au sous-alinéa b)(iv).

...

(8) An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto.

...

**166.** An assessment shall not be vacated or varied on appeal by reason only of any irregularity, informality, omission or error on the part of any person in the observation of any directory provision of this Act.

15 In view of the finding of fact of the Tax Court Judge, it is not necessary to decide if the Minister could still assess "at any time" under subsection 152(4) except to say that if the respondent is right in his interpretation of subsections 152(1) and (4), the astonishing result would be that the Minister is not barred by the three-year provision of paragraph 152(4)(b) when the taxpayer has filed a return. Bearing in mind, however, as found by the Tax Court Judge, that the Minister was late in assessing, the only question I must address is the nature of the sanction once there is a failure to exercise a duty under subsection 152(1).

16 The respondent's argument in essence is that once the Minister is found to have breached his statutory duty, he loses jurisdiction to assess and the notice of assessment must be vacated. The respondent was not ready to accept, however, that, if found valid, the reverse of his argument would be that if a refund of tax was owed to the taxpayer, the Minister would, in that situation also, lose jurisdiction to determine the refund.

17 I find no escape with the clear terms of subsection 152(3), particularly the words "Liability for the tax under this Part is not affected by . . . the fact that no assessment has been made". (*Le fait . . . qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur*

...

(8) Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

...

**166.** Une cotisation ne doit pas être annulée ni modifiée lors d'un appel uniquement par suite d'irrégularité, de vice de forme, d'omission ou d'erreur de la part de qui que ce soit dans l'observation d'une disposition simplement directrice de la présente loi.

15 Compte tenu de la conclusion de fait tirée par le juge de la Cour de l'impôt, il n'est pas nécessaire de décider si le ministre pouvait quand même établir une cotisation «à un moment donné» en vertu du paragraphe 152(4). Je me contenterai de dire que, si l'intimé a raison en ce qui concerne son interprétation des paragraphes 152(1) et (4), le résultat étonnant serait que le délai de trois ans prévu à l'alinéa 152(4)b) n'empêcherait pas le ministre d'établir une cotisation lorsque le contribuable a produit une déclaration. Si l'on se souvient cependant, comme le juge de la Cour de l'impôt l'a conclu, que le ministre a établi la cotisation en retard, la seule question à laquelle je dois répondre est la nature de la sanction à infliger une fois qu'il y a défaut d'exercer un devoir prévu au paragraphe 152(1).

16 L'intimé soutient essentiellement qu'une fois que l'on constate qu'il a manqué au devoir que lui impose la Loi, le ministre perd le pouvoir d'établir une cotisation et que l'avis de cotisation doit être annulé. L'intimé n'est cependant pas prêt à accepter que, s'il est jugé bien fondé, l'inverse de son argument serait que, si un remboursement d'impôt était dû au contribuable, le ministre perdrait également dans ce cas le pouvoir de déterminer le montant de ce remboursement.

17 Il n'y a selon moi aucune façon d'échapper au libellé clair du paragraphe 152(3) et plus particulièrement aux mots «Le fait . . . qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la pré-

*les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie.)*

18 Subsection 152(8) in turn says “An assessment shall . . . be deemed to be valid and binding notwithstanding any . . . defect or omission . . . in any proceeding under this Act relating thereto.” (*une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant tou[t] . . . vice de forme ou omission . . . dans toute procédure s’y rattachant en vertu de la présente loi*).

19 Section 166, in support, states that “An assessment shall not be vacated . . . by reason only of any . . . omission . . . on the part of any person in the observation of any directory provision of this Act”. (*Une cotisation ne doit pas être annulée . . . uniquement par suite . . . d’omission . . . de la part de qui que ce soit dans l’observation d’une disposition simplement directrice de la présente loi*).

20 This latter provision obliges me to consider whether subsection 152(1) is directory or mandatory.

21 In *British Columbia (Attorney General) v. Canada (Attorney General); An Act respecting the Vancouver Island Railway (Re)*,<sup>12</sup> the Supreme Court of Canada considered the meaning of the word “shall” in light of subsection 268(2) of the *Railway Act*.<sup>13</sup> Iacobucci J., for a majority, felt that the label “mandatory” and “directory” offered no magical assistance in defining the nature of a statutory direction. He commented thus:<sup>14</sup>

In particular, I think it is relevant to note that in *Reference re Manitoba Language Rights*, [1985] 1 S.C.R. 721, this Court commented upon the doctrinal basis of the *Normandin* distinction. The Court stated (at p. 741):

The doctrinal basis of the mandatory/directory distinction is difficult to ascertain. The “serious general inconvenience or injustice” of which Sir Arthur Channel speaks in *Montreal Street Railway Co. v. Normandin*,

sente Partie» (*Liability for the tax under this Part is not affected by . . . the fact that no assessment has been made*).

18 Le paragraphe 152(8) dispose, pour sa part: «une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant tou[t] . . . vice de forme ou omission . . . dans toute procédure s’y rattachant en vertu de la présente loi» (*An assessment shall . . . be deemed to be valid and binding notwithstanding any . . . defect or omission . . . in any proceeding under this Act relating thereto*).

19 L’article 166, dispose, à l’appui de cette thèse, que «Une cotisation ne doit pas être annulée . . . uniquement par suite . . . d’omission . . . de la part de qui que ce soit dans l’observation d’une disposition simplement directrice de la présente loi» (*An assesment shall not be vacated . . . by reason only of any . . . omission . . . on the part of any person in the observation of any directory provision of this Act*).

20 Cette dernière disposition m’oblige à me demander si le paragraphe 152(1) a un caractère directif ou un caractère impératif.

21 Dans l’arrêt *Colombie-Britannique (Procureur général) c. Canada (Procureur général); Acte concernant le chemin de fer de l’île de Vancouver (Re)*<sup>12</sup>, la Cour suprême du Canada s’est penchée sur l’emploi de l’indicatif présent (*shall* en anglais) au paragraphe 268(2) de la *Loi sur les chemins de fer*<sup>13</sup>. Le juge Iacobucci, qui s’exprimait au nom des juges majoritaires, a estimé que les étiquettes «impérative» et «directive» ne sont elles-mêmes d’aucun secours magique pour définir la nature d’une fonction prévue par la loi. Voici ce qu’il a déclaré<sup>14</sup>:

En particulier, je crois qu’il est pertinent de souligner que, dans le *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, [1985] 1 R.C.S. 721, notre Cour a fait des commentaires sur le fondement doctrinal de la distinction établie dans l’arrêt *Normandin*. La Cour affirme, à la p. 741:

Il est difficile de vérifier le fondement doctrinal de la distinction entre ce qui est impératif et ce qui est directif. L’«injustice ou [les] inconvénients généraux graves» dont parle sir Arthur Channell dans l’arrêt *Montreal*

*supra*, appears to lie at the root of the distinction as it is applied by the courts.

In other words, courts tend to ask, simply: would it be seriously inconvenient to regard the performance of some statutory direction as an imperative?

There can be no doubt about the character of the present inquiry. The “mandatory” and “directory” labels themselves offer no magical assistance as one defines the nature of a statutory direction. Rather, the inquiry itself is blatantly result-oriented. In *Reference re Manitoba Language Rights, supra*, this Court cited *R. ex rel. Anderson v. Buchanan* (1909), 44 N.S.R. 112 (C.A.), per Russell J., at p. 130, to make the point. It is useful to make it again. Russell J. stated:

I do not profess to be able to draw the distinction between what is directory and what is imperative, and I find that I am not alone in suspecting that, under the authorities, a provision may become directory if it is very desirable that compliance with it should not have been omitted, when that same provision would have been held to be imperative if the necessity had not arisen for the opposite ruling.

The temptation is very great, where the consequences of holding a statute to be imperative are seriously inconvenient, to strain a point in favor of the contention that it is mere directory . . . .

Thus, the manipulation of mandate and direction is, for the most part, the manipulation of an end and not a means. In this sense, to quote again from *Reference re Manitoba Language Rights, supra*, the principle is “vague and expedient” (p. 742). This means that the court which decides what is mandatory, and what is directory, brings no special tools to bear upon the decision. The decision is informed by the usual process of statutory interpretation. But the process perhaps evokes a special concern for “inconvenient” effects, both public and private, which will emanate from the interpretive result.

22 The distinction between a “mandatory” or a “directory” provision is, therefore, not very helpful. If I were to apply the rule of “inconvenient” effects, I would say that there are, no doubt, competing interests between the need to levy revenues for government and public expenditures, the need to have the tax burden shared as equally as possible among the taxpayers, and the need to protect the individual by bringing certainty to his financial

*Street Railway Co. c. Normandin*, précité, semblent servir de fondement à la distinction appliquée par les tribunaux.

En d’autres termes, les tribunaux ont tendance à se poser la question suivante: y aurait-il des inconvénients graves à considérer comme impérative l’exécution d’une certaine fonction prévue par la loi?

Il ne peut y avoir de doute quant à la nature de l’examen en l’espèce. Les étiquettes «impérative» et «directive» ne sont elles-mêmes d’aucun secours magique pour définir la nature d’une fonction prévue par la loi. L’examen lui-même est plutôt incontestablement axé sur le résultat. Dans le *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, précité, notre Cour cite, à l’appui de son point de vue, l’arrêt *R. ex. rel. Anderson v. Buchanan* (1909), 44 N.S.R. 112 (C.A.), motifs du juge Russell, à la p. 130. Je crois utile de citer de nouveau ce passage:

[TRADUCTION] Je ne prétends pas être capable de faire la distinction entre ce qui est directif et ce qui est impératif, et je conclus que je ne suis pas le seul à avoir le sentiment que, selon la jurisprudence, une disposition peut devenir directive s’il est très souhaitable qu’on n’y ait pas dérogé, alors que la même disposition aurait été déclarée impérative s’il n’avait pas été nécessaire de conclure en sens contraire.

Lorsque la conclusion qu’une loi est impérative entraîne des inconvénients graves, on est grandement tenté de faire une exception en faveur de la prétention qu’elle est simplement directive . . .

Ainsi, l’application de la distinction entre ce qui est impératif et ce qui est directif est, la plupart du temps, fondée sur une question de fin et non de moyens. En ce sens, pour citer de nouveau le *Renvoi relatif aux droits linguistiques au Manitoba*, précité, le principe est «vague» et «utilisé comme expédient» (p. 742). Cela signifie que le tribunal appelé à décider ce qui est impératif ou directif ne recourt à aucun outil spécial pour prendre sa décision. La décision repose sur le processus habituel d’interprétation législative. Cependant, ce processus suscite peut-être une préoccupation spéciale pour les inconvénients tant publics que privés auxquels donnera lieu l’interprétation adoptée.

La distinction entre une disposition «impérative» et une disposition «directive» n’est donc pas très utile. Si je devais appliquer la règle relative aux «inconvénients», je dirais qu’il existe incontestablement des intérêts opposés entre la nécessité de prélever un impôt pour financer les dépenses de l’État et les dépenses publiques, la nécessité de faire partager le fardeau fiscal de façon aussi égale que possible entre les contribuables et la nécessité de protéger 22

affairs at the earliest reasonable possible time. These competing interests have been settled in favour of the government by Parliament with the adoption of subsections 152(3), (8) and section 166.

l'individu en lui permettant d'être fixé au sujet de sa situation financière le plus rapidement possible. Le législateur fédéral a tranché en faveur de l'État la question de l'opposition de ces intérêts en adoptant les paragraphes 152(3) et (8) et l'article 166.

23 The Judicial Committee of the Privy Council has also recently diminished the importance of the distinction between a directory/mandatory provision in the case of *Wang v Comr of Inland Revenue*,<sup>15</sup> a taxation case originating in Hong Kong. The Privy Council determined that when a question of an alleged failure to comply with a time provision is at stake, it is simpler and better to avoid the words "mandatory" and "directory" and ask two questions:<sup>16</sup>

Le Comité judiciaire du Conseil privé a, lui aussi, 23 récemment affaibli l'importance de la distinction entre les dispositions directives et les dispositions impératives dans l'arrêt *Wang v Comr of Inland Revenue*<sup>15</sup>, une affaire fiscale provenant de Hong Kong. Le Conseil privé a jugé que, lorsqu'une question de défaut présumé de respecter une disposition prévoyant un délai est en jeu, il est plus simple et préférable d'éviter les mots «impératif» et «directif» et de se poser les deux questions suivantes<sup>16</sup>:

The first is whether the legislature intended the person making the determination to comply with the time provision, whether a fixed time or a reasonable time. Secondly, if so, did the legislature intend that a failure to comply with such a time provision would deprive the decision-maker of jurisdiction and render any decision which he purported to make null and void?

[TRADUCTION] La première question à se poser est celle de savoir si le législateur voulait que la personne chargée de prendre la décision respecte la disposition prévoyant un délai, qu'il s'agisse d'un délai fixe ou d'un délai raisonnable. Si l'on répond par l'affirmative à cette première question, il y a alors lieu de se demander si le législateur voulait que le défaut de respecter cette disposition prévoyant un délai prive de son pouvoir la personne chargée de prendre la décision et qu'il rende nulle et de nul effet la décision qu'il a prétendu prendre.

24 The Privy Council alluded to the fact that *mandamus* might be a remedy. Courts in Canada have been called upon to decide whether *mandamus* should issue in such cases.<sup>17</sup>

Le Conseil privé a fait allusion au fait que le bref 24 de *mandamus* pouvait constituer une réparation dans ces circonstances. Les tribunaux canadiens ont également été appelés à décider s'il y aurait ouverture au bref de *mandamus* en pareil cas<sup>17</sup>.

25 I would allow the appeal, I would set aside the decision of the Tax Court of Canada, and I would dismiss the respondent's appeal to that Court.

Je suis d'avis d'accueillir l'appel, d'annuler la 25 décision de la Cour canadienne de l'impôt et de rejeter l'appel interjeté par l'intimé devant la Cour canadienne de l'impôt.

26 There would be no costs.

Je suis d'avis de n'adjudger aucuns dépens. 26

27 HUGESSEN J.A.: I agree.

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.: Je suis du même avis. 27

28 LINDEN J.A.: I agree.

LE JUGE LINDEN, J.C.A.: Je suis du même avis. 28

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 152(1) (as am. by S.C. 1978-79, c. 5, s. 5; 1988, c. 55, s. 136), (2) read:

152. (1) The Minister shall, with all due dispatch, examine a taxpayer's return of income for a taxation year,

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 152(1) (mod. par S.C. 1978-79, ch. 5, art. 5; 1988, ch. 55, art. 136), (2) sont ainsi libellés:

152. (1) Le Ministre doit, avec toute la diligence possible, examiner la déclaration de revenu d'un contribuable

assess the tax for the year, the interest and penalties, if any, payable and determine

(a) the amount of refund, if any, to which he may be entitled by virtue of section 129, 131, 132 or 133 for the year, or

(b) the amount of tax, if any, deemed by subsection 119(2), 120(2), 120.1(4), 122.2(1), 127.1(1), 127.2(2), 144(9), 210.2(3) or (4) to have been paid on account of his tax under this Part for the year.

...

(2) After examination of a return, the Minister shall send a notice of assessment to the person by whom the return was filed.

<sup>2</sup> [1994] 2 C.T.C. 2063 (T.C.C.), at p. 2073.

<sup>3</sup> *The Queen v. Simard-Beaudry Inc. et al.*, [1971] F.C. 396 (T.D.), at p. 403.

<sup>4</sup> *Jolicoeur, Joseph Baptiste Wilfrid v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex. C.R. 85, at p. 98; *J. Stoller Construction Ltd. v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2171 (F.C.C.), at p. 2173.

<sup>5</sup> *Montreal Street Railway Company v. Normandin*, [1917] A.C. 170 (P.C.).

<sup>6</sup> *British Columbia (Attorney General) v. Canada (Attorney General); An Act respecting the Vancouver Island Railway (Re)*, [1994] 2 S.C.R. 41; *Wang v Comr of Inland Revenue*, [1995] 1 All ER 367 (P.C.).

<sup>7</sup> [1994] 3 S.C.R. 3.

<sup>8</sup> [1994] 3 S.C.R. 29.

<sup>9</sup> [1994] 3 S.C.R. 57.

<sup>10</sup> *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312.

<sup>11</sup> *Rodmon Construction Inc v The Queen*, [1975] CTC 73 (F.C.T.D.); *J. Stoller Construction Ltd. v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2171 (T.C.C.) reversed on consent order of the Federal Court Trial Division dated 23 December 1991.

<sup>12</sup> [1994] 2 S.C.R. 41.

<sup>13</sup> R.S.C., 1985, c. R-3.

<sup>14</sup> [1994] 2 S.C.R. 41, at pp. 122-124.

<sup>15</sup> [1995] 1 All ER 367 (P.C.), at p. 373.

<sup>16</sup> *Wang v Comr of Inland Revenue*, *supra*, at p. 377.

<sup>17</sup> *Lipsey (R G) v MNR et al.*, [1984] CTC 675 (F.C.T.D.); *Schatten, K. v. Minister of National Revenue* (1996), 96 DTC 6102 (F.C.T.D.).

pour une année d'imposition, fixer l'impôt pour l'année, l'intérêt et les pénalités payables, s'il en est, et déterminer

a) le montant du remboursement, s'il en est, auquel il a droit en vertu des articles 129, 131, 132 ou 133, pour l'année, ou

b) le montant d'impôt éventuel réputé en application du paragraphe 119(2), 120(2), 120.1(4), 122.2(1), 127.1(1), 127.2(2), 144(9) ou 210.2(3) ou (4) avoir été versé au titre de l'impôt en vertu de la présente partie pour l'année.

...

(2) Après examen d'une déclaration, le Ministre envoie un avis de cotisation à la personne qui a produit la déclaration.

<sup>2</sup> [1994] 2 C.T.C. 2063 (C.C.I.), à la p. 2073.

<sup>3</sup> *La Reine c. Simard-Beaudry Inc. et al.*, [1971] C.F. 396 (1<sup>re</sup> inst.), à la p. 403.

<sup>4</sup> *Jolicoeur, Joseph Baptiste Wilfrid v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.É. 85, à la p. 98; *J. Stoller Construction Ltd. c. M.R.N.*, [1989] 1 C.T.C. 2171 (C.C.I.), à la p. 2173.

<sup>5</sup> *Montreal Street Railway Company v. Normandin*, [1917] A.C. 170 (P.C.).

<sup>6</sup> *Colombie-Britannique (Procureur général) c. Canada (Procureur général); Acte concernant le chemin de fer de l'île de Vancouver (Re)*, [1994] 2 R.C.S. 41; *Wang v Comr of Inland Revenue*, [1995] 1 All ER 367 (P.C.).

<sup>7</sup> [1994] 3 R.C.S. 3.

<sup>8</sup> [1994] 3 R.C.S. 29.

<sup>9</sup> [1994] 3 R.C.S. 57.

<sup>10</sup> *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312.

<sup>11</sup> *Rodmon Construction Inc c La Reine*, [1975] CTC 73 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *J. Stoller Construction Ltd. c. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2171 (C.C.I.), infirmé par suite du prononcé d'une ordonnance de consentement rendue par la Section de première instance de la Cour fédérale le 23 décembre 1991.

<sup>12</sup> [1994] 2 R.C.S. 41.

<sup>13</sup> L.R.C. (1985), ch. R-3.

<sup>14</sup> [1994] 2 R.C.S. 41, aux p. 122 à 124.

<sup>15</sup> [1995] 1 All ER 367 (P.C.), à la p. 373.

<sup>16</sup> *Wang v Comr of Inland Revenue*, précité, à la p. 377.

<sup>17</sup> *Lipsey (R G) c MRN et al.*, [1984] CTC 675 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Schatten, K. c. Ministre du revenu national* (1996), 96 DTC 6102 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).