

A-532-12  
2013 FCA 250

A-532-12  
2013 CAF 250

**The Minister of National Revenue and Canada Revenue Agency** (*Appellants*)

**Le ministre du Revenu national et l'Agence du Revenu du Canada** (*appelants*)

v.

c.

**JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.** (*Respondent*)

**JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.** (*intimée*)

**INDEXED AS: JP MORGAN ASSET MANAGEMENT (CANADA) INC. v. CANADA (NATIONAL REVENUE)**

**RÉPERTORIÉ : JP MORGAN ASSET MANAGEMENT (CANADA) INC. c. CANADA (REVENU NATIONAL)**

Federal Court of Appeal, Sharlow, Stratas and Near J.J.A.—Toronto, September 18; Ottawa, October 24, 2013.

Cour d'appel fédérale, juges Sharlow, Stratas et Near, J.C.A.—Toronto, 18 septembre; Ottawa, 24 octobre 2013.

*Income Tax — Practice — Federal Court Jurisdiction — Appeal from Federal Court decision declining to quash Prothonotary's decision dismissing appellant Minister's motion to strike respondent's application for judicial review — Respondent bringing application for judicial review in Federal Court alleging that Minister departing from administrative policy when assessing it for tax under Income Tax Act, Part XIII — Respondent alleging that Minister abusing discretion by failing to consider or sufficiently consider policies limiting number of years subject to assessment — Prothonotary finding that application raising independent administrative law ground, properly before Federal Court — Federal Court declining to quash that decision — Whether matter properly before Federal Court — Essential character of notice of application attack on legal validity of assessment — Respondent failing to state cognizable administrative law claim — Minister not exercising any discretion independent of assessment — Therefore no discretion that could be abused — Judicial review also barred by fact Tax Court could consider question at issue, i.e. whether Minister legally entitled to assess Part XIII tax for years in question — Finally, only Tax Court could grant relief sought, i.e. vacating certain assessments — Appeal allowed.*

*Impôt sur le revenu — Pratique — Compétence de la Cour fédérale — Appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour fédérale de refuser d'annuler une décision par laquelle un protonotaire a rejeté la requête du ministre appelant en radiation de la demande de contrôle judiciaire de l'intimée — L'intimée a présenté une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale et a allégué que le ministre avait dérogé à une politique administrative lorsqu'il a établi des cotisations à l'égard de l'intimée relativement à l'impôt de la partie XIII de la Loi de l'impôt sur le revenu — L'intimée a allégué que le ministre avait abusé de son pouvoir discrétionnaire en faisant défaut de tenir compte ou, du moins, pas de manière suffisante, des politiques qui auraient eu pour effet de limiter le nombre d'années assujetties aux cotisations — Le protonotaire a conclu que la demande soulevait un motif de contrôle indépendant fondé sur le droit administratif et avait été déférée à bon droit à la Cour fédérale — La Cour fédérale a refusé d'annuler cette décision — Il s'agissait de savoir si la Cour fédérale a été dûment saisie de l'affaire — La nature essentielle de l'avis de demande est une attaque de la validité de la cotisation, sur le plan juridique — L'intimée a omis de faire état d'un moyen recevable en droit administratif — Le ministre n'a exercé aucun pouvoir discrétionnaire indépendant de la cotisation — Par conséquent, il n'y avait pas de pouvoir dont il aurait pu abuser — Le contrôle judiciaire était également exclu en raison du fait que la Cour canadienne de l'impôt pouvait répondre à la question de savoir si le ministre était légalement autorisé à établir les cotisations relativement à l'impôt de la partie XIII pour les années d'imposition en question — Enfin, seule la Cour canadienne de l'impôt était habilitée à octroyer la réparation demandée, soit frapper de nullité certaines des cotisations — Appel accueilli.*

This was an appeal from a decision of the Federal Court declining to quash a Prothonotary's decision dismissing the appellant Minister's motion to strike the respondent's application for judicial review.

The respondent is a Canadian corporation that provides investment advice to Canadian clients. It also markets the selection of international stock by foreign related entities. The respondent brought an application for judicial review in Federal Court alleging that the Minister departed from an administrative policy when she assessed it for tax under Part XIII (ss. 212–218.1) of the *Income Tax Act* concerning the fees paid by the respondent to a private Hong Kong corporation for all periods ending December 31, 2002 to December 31, 2008, inclusive. More specifically, the respondent alleged that the Minister abused her discretion by issuing assessments for Part XIII tax for so many years and that she did not consider or sufficiently consider policies that would have limited the number of years subject to assessment. The Prothonotary found that the application raised an independent administrative law ground of review and was properly before the Federal Court. The Federal Court declined to quash the Prothonotary's decision, finding no clear error on the part of the Prothonotary.

The assessments at issue were based on paragraph 212(1)(a) and subsections 215(1) and 215(6) of the *Income Tax Act*. Paragraph 212(1)(a) obligates a non-resident person to pay a tax on certain fees received from a resident of Canada, whereas subsection 215(1) obligates a resident of Canada to withhold from the fees paid the tax payable under paragraph 212(1)(a) and remit it to the Crown.

The issue herein was whether the matter was properly before the Federal Court.

*Held*, the appeal should be allowed.

Despite the broad powers the Federal Court has under the *Federal Courts Act* with respect to judicial review, Parliament has forbidden it from dealing with matters that can be appealed to the Tax Court. The Supreme Court of Canada has held that judicial review will only be available in appropriate circumstances, and that reviewing courts should be very cautious in authorizing judicial review.

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour fédérale de refuser d'annuler une décision par laquelle un protonotaire a rejeté la requête du ministre appelant en radiation de la demande de contrôle judiciaire de l'intimée.

L'intimée est une société canadienne qui assure à ses clients canadiens des services de conseil en matière d'investissements. Elle commercialise aussi la gamme des actions internationales émises par des entités liées étrangères. L'intimée a présenté une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale et a allégué que le ministre avait dérogé à une politique administrative lorsqu'il a établi des cotisations à l'égard de l'intimée relativement à l'impôt de la partie XIII (art. 221 à 218.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard des honoraires payés par celle-ci à une société privée de Hong Kong, pour tous les exercices clos entre le 31 décembre 2002 et le 31 décembre 2008 inclusivement. Plus précisément, l'intimée a soutenu qu'en établissant des cotisations au titre de la partie XIII pour un aussi grand nombre d'années, le ministre a abusé de son pouvoir discrétionnaire et qu'il n'a pas tenu compte ou, du moins, pas de manière suffisante, des politiques qui auraient eu pour effet de limiter le nombre d'années visées. Le protonotaire a conclu que la demande soulevait un motif de contrôle indépendant fondé sur le droit administratif et qu'elle avait été déférée à bon droit à la Cour fédérale. La Cour fédérale a refusé d'annuler la décision du protonotaire, n'ayant constaté aucune erreur manifeste de la part de celui-ci.

Les cotisations en cause étaient fondées sur l'alinéa 212(1)a) et les paragraphes 215(1) et (6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'alinéa 212(1)a) oblige toute personne non résidente à payer l'impôt sur certains honoraires reçus d'une personne résidant au Canada, tandis que le paragraphe 215(1) oblige la personne résidant au Canada à retenir des honoraires versés l'impôt applicable en vertu de l'alinéa 212(1)a) et de le remettre à l'État.

Il s'agissait de savoir en l'espèce si la Cour fédérale a été dûment saisie de l'affaire.

*Arrêt* : l'appel doit être accueilli.

En dépit des larges pouvoirs conférés à la Cour fédérale en vertu de la *Loi sur les cours fédérales* en ce qui a trait au contrôle judiciaire, le législateur lui interdit d'intervenir dans les questions susceptibles d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt. La Cour suprême a statué que le recours au contrôle judiciaire ne demeure possible que dans les circonstances indiquées, et que les tribunaux de révision ne doivent ouvrir la voie aux recours en contrôle judiciaire qu'avec beaucoup de circonspection.

Notices of application for judicial review in tax matters should be struck if: (1) the notice of application fails to state a cognizable administrative law claim which can be brought in the Federal Court; (2) the Federal Court is not able to deal with the administrative law claim by virtue of section 18.5 of the *Federal Courts Act* or some other legal principle; or (3) the Federal Court cannot grant the relief sought.

In the present instance, the notice of application asserted that the Minister's failure to follow policies was an abuse of discretion or a violation of natural justice. The respondent essentially alleged that the Minister could assess for certain periods and not others. The essential character of the notice of application was thus an attack on the legal validity of the assessment. The Prothonotary attached importance to the particular form of the notice of application—a judicial review of the decision to assess—rather than its essential character. This was a clear error that affected his analysis and prevented him from examining and applying certain objections to judicial review. The Federal Court did not detect that error.

All three objections to the notice of application were present herein. First, the respondent failed to state a cognizable administrative law claim. No authority was offered in support of the proposition that a failure to follow policies is, by itself, an abuse of discretion. Policies do not have the force of law and administrative decision makers can depart from them. The Minister did not exercise any discretion independent of the assessment. Therefore, there was no discretion that could be abused. Second, the application for judicial review was barred by the fact that the Tax Court could consider the question as to whether the Minister was legally entitled to assess Part XIII tax for the years in question. Finally, the Federal Court could not grant the relief sought. The respondent sought to vacate certain of the assessments. Only the Tax Court could grant this relief.

L'un ou l'autre des éléments suivants appelle la radiation de l'avis de demande de contrôle judiciaire en matière fiscale : 1) l'avis de demande ne révèle aucune action recevable en droit administratif qui peut être introduite devant la Cour fédérale; 2) l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* ou quelque autre principe juridique interdit à la Cour fédérale de se prononcer sur le recours en droit administratif; 3) la Cour fédérale ne peut accorder la mesure demandée.

Dans la présente cause, l'avis de demande faisait valoir que le fait que le ministre n'a pas respecté les politiques constituait un abus de son pouvoir discrétionnaire et une violation de la justice naturelle. L'intimée a essentiellement soutenu que le ministre pouvait établir une cotisation pour certaines périodes et non pour d'autres. La nature essentielle de l'avis de demande était par conséquent une attaque de la validité de la cotisation, sur le plan juridique. Le protonotaire a accordé de l'importance à la forme particulière de l'avis de demande — le contrôle judiciaire de la décision d'établir une cotisation — plutôt qu'à sa nature essentielle. Il s'agit clairement d'une erreur qui a entaché son analyse et qui l'a empêché d'examiner et d'appliquer certaines objections au contrôle judiciaire. La Cour fédérale n'a pas décelé cette erreur.

En l'espèce, les trois objections à l'avis de demande étaient toutes réunies. Premièrement, l'intimée a omis de faire état d'un moyen recevable en droit administratif. Aucune jurisprudence n'a été citée à l'appui de sa thèse portant que le non-respect des politiques constitue, en soi, un abus du pouvoir discrétionnaire. Les politiques n'ont pas force de loi et les décideurs administratifs peuvent y déroger. Le ministre n'a exercé aucun pouvoir discrétionnaire indépendant de la cotisation. En conséquence, il n'y avait pas de pouvoir dont il aurait pu abuser. Deuxièmement, la demande de contrôle judiciaire était également exclue en raison du fait que la Cour canadienne de l'impôt pouvait répondre à la question de savoir si le ministre était légalement autorisé à établir les cotisations relativement à l'impôt de la partie XIII pour les années d'imposition en question. Enfin, la Cour fédérale était inhabile à octroyer la réparation demandée. L'intimée a demandé que soient frappées de nullité certaines des cotisations. Seule la Cour canadienne de l'impôt était habilitée à accorder cette mesure.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Access to Information Act*, R.S.C., 1985, c. A-1.  
*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44].  
*Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15.  
*Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 2(1) "federal board, commission or other tribunal", 18, 18.1, 18.4, 18.5.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44].  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 152(1),(4),(4.2),(8), 160, 165, 169, 171, 212(1), 215(1),(6), 220, 227(10).

*Federal Courts Rules*, SOR/98-106, rr. 301(d),(e), 306–319, 401, 404.  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 152(1),(4),(4.2),(8), 160, 165, 169, 171, 212(1), 215(1),(6), 220, 227(10).  
*Tax Court of Canada Act*, R.S.C. 1985, c. T-2, s. 12(1).

*Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 12(1).  
*Loi sur l'accès à l'information*, L.R.C. (1985), ch. A-1.  
*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15.  
*Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 2(1) « office fédéral », 18, 18.1, 18.4, 18.5.  
*Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106, règles 301d),e), 306 à 319, 401, 404.

#### CASES CITED

##### FOLLOWED:

*Canada v. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 SCC 33, [2007] 2 S.C.R. 793; *David Bull Laboratories (Canada) Inc. v. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 F.C. 588, (1994), 58 C.P.R. (3d) 209 (C.A.).

##### CONSIDERED:

*Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190; *Canada (National Revenue) v. Derakhshani*, 2009 FCA 190, 2009 DTC 5121; *St. Ann's Fishing Club v. The King*, [1950] S.C.R. 211, [1950] 2 D.L.R. 225; *Louis Sheff (1984) Inc. v. The Queen*, 2003 TCC 589, [2004] 1 C.T.C. 2301; *Ludmer v. Canada*, [1995] 2 F.C. 3, [1996] 3 C.T.C. 74 (C.A.); *Redeemer Foundation v. Canada (National Revenue)*, 2008 SCC 46, [2008] 2 S.C.R. 643; *Harelkin v. University of Regina*, [1979] 2 S.C.R. 561, (1979), 96 D.L.R. (3d) 14; *Brotherhood of Maintenance of Way Employees Canadian Pacific System Federation v. Canadian Pacific Ltd.*, [1996] 2 S.C.R. 495, (1996), 136 D.L.R. (4th) 289.

##### REFERRED TO:

*Crevier v. Attorney General of Quebec et al.*, [1981] 2 S.C.R. 220, (1981), 127 D.L.R. (3d) 1; *Association of Universities and Colleges of Canada v. Canadian Copyright Licensing Agency (Access Copyright)*, 2012 FCA 22, 428 N.R. 297; *Merchant Law Group v. Canada Revenue Agency*, 2010 FCA 184, 321 D.L.R. (4th) 301; *AstraZeneca Canada Inc. v. Novopharm Limited*, 2010 FCA 112, 83 C.P.R. (4th) 241; *Rahman v. Public Service Labour Relations Board*, 2013 FCA 117; *Donaldson v. Western Grain Storage By-Products*, 2012 FCA 286; *Hunt v. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 S.C.R. 959, (1990), 74 D.L.R. (4th) 321; *Canada (National Revenue) v. RBC Life Insurance Company*, 2013 FCA 50, 18 C.C.L.I. (5th) 263; *Canada v. Domtar Inc.*, 2009 FCA 218, [2009] 6 C.T.C. 61; *Canada v. Roitman*, 2006 FCA 266, [2006] 5 C.T.C. 142; *Canada (Attorney General) v. TeleZone Inc.*, 2010 SCC 62, [2010] 3 S.C.R. 585; *Chrysler Canada Inc. v. Canada*, 2008 FC 727, [2008] 5 C.T.C. 174, affd 2008 FC 1049, [2009] 1 C.T.C. 145; *RJR — MacDonald Inc. v. Canada (Attorney General)*, [1994] 1 S.C.R. 311, (1994),

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISIONS SUIVIES :

*Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 CSC 33, [2007] 2 R.C.S. 793; *David Bull Laboratories (Canada) Inc. c. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 C.F. 588 (C.A.).

##### DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190; *Canada (Revenu national) c. Derakhshani*, 2009 CAF 190; *St. Ann's Fishing Club v. The King*, [1950] R.C.S. 211, [1950] 2 D.L.R. 225; *Louis Sheff (1984) Inc. c. La Reine*, 2003 CCI 589; *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3 (C.A.); *Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2008 CSC 46, [2008] 2 R.C.S. 643; *Harelkin c. Université de Regina*, [1979] 2 R.C.S. 561; *Fraternités des préposés à l'entretien des voies — Fédération du réseau Canadien Pacifique c. Canadien Pacifique Ltée*, [1996] 2 R.C.S. 495.

##### DÉCISIONS CITÉES :

*Crevier c. Procureur général du Québec et autres*, [1981] 2 R.C.S. 220; *Association des universités et collèges du Canada c. Canadian Copyright Licensing Agency (Access Copyright)*, 2012 CAF 22; *Merchant Law Group c. Canada (Agence du revenu)*, 2010 CAF 184; *AstraZeneca Canada Inc. c. Novopharm Limited*, 2010 CAF 112; *Rahman c. Commission des relations de travail dans la fonction publique*, 2013 CAF 117; *Donaldson c. Western Grain Storage By-Products*, 2012 CAF 286; *Hunt c. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 R.C.S. 959; *Canada (Revenu national) c. Compagnie d'assurance vie RBC*, 2013 CAF 50; *Canada c. Domtar Inc.*, 2009 CAF 218; *Canada c. Roitman*, 2006 CAF 266; *Canada (Procureur général) c. TeleZone Inc.*, 2010 CSC 62, [2010] 3 R.C.S. 585; *Chrysler Canada Inc. c. Canada*, 2008 CF 727, conf. par 2008 CF 1049; *RJR — MacDonald Inc. c. Canada (Procureur général)*, [1994] 1 R.C.S. 311; *Air Canada c. Administration portuaire de Toronto*, 2011 CAF 347; *Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94; *Canada (Commission des droits de la personne)*

- 111 D.L.R. (4th) 385; *Air Canada v. Toronto Port Authority*, 2011 FCA 347, 426 N.R. 131; *Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94; *Canada (Human Rights Commission) v. Canadian Liberty Net*, [1998] 1 S.C.R. 626, (1998) 157 D.L.R. (4th) 385; *Tranchemontagne v. Ontario (Director, Disability Support Program)*, 2006 SCC 14, [2006] 1 S.C.R. 513; *Minister of National Revenue v. Coopers and Lybrand*, [1979] 1 S.C.R. 495, (1978), 92 D.L.R. (3d) 1; *Martineau v. Matsqui Institution Disciplinary Board*, [1980] 1 S.C.R. 602, (1979), 106 D.L.R. (3d) 358; *Cardinal et al. v. Director of Kent Institution*, [1985] 2 S.C.R. 643, (1985), 24 D.L.R. (4th) 44; *Baker v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1999] 2 S.C.R. 817, (1999), 174 D.L.R. (4th) 193; *Alberta (Information and Privacy Commissioner) v. Alberta Teachers' Association*, 2011 SCC 61, [2011] 3 S.C.R. 654; *Catalyst Paper Corp. v. North Cowichan (District)*, 2012 SCC 2, [2012] 1 S.C.R. 5; *Canada (Citizenship and Immigration) v. Khosa*, 2009 SCC 12, [2009] 1 S.C.R. 339; *Canada (Attorney General) v. Canadian Human Rights Commission*, 2013 FCA 75, 277 C.R.R. (2d) 233; *Re Multi-Malls Inc. et al. and Minister of Transportation and Communications et al.*, 1976 CanLII 623, 14 O.R. (2d) 49 (C.A.); *Doctors Hospital and Minister of Health et al., Re*, 1976 CanLII 739, 12 O.R. (2d) 164 (Div. Ct.); *Padfield v. Minister of Agriculture, Fisheries & Food*, [1968] A.C. 997 (H.L.); *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121, (1959), 16 D.L.R. (2d) 289; *Maple Lodge Farms Ltd. v. Government of Canada*, [1982] 2 S.C.R. 2, (1982), 137 D.L.R. (3d) 558; *Stemijon Investments Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2011 FCA 299, 341 D.L.R. (4th) 710; *Thamotharem v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, 2007 FCA 198, [2008] 1 F.C.R. 385; *Dr. Q v. College of Physicians and Surgeons of British Columbia*, 2003 SCC 19, [2003] 1 S.C.R. 226; *Antrim Truck Centre Ltd. v. Ontario (Transportation)*, 2013 SCC 13, [2013] 1 S.C.R. 594; *Agraira v. Canada (Public Safety and Emergency Preparedness)*, 2013 SCC 36, [2013] 2 S.C.R. 559; *Reference re Canada Assistance Plan (B.C.)*, [1991] 2 S.C.R. 525, (1991), 83 D.L.R. (4th) 297; *The King v. Dominion of Canada Postage Stamp Vending Co. Ltd.*, [1930] S.C.R. 500, [1930] 4 D.L.R. 241; *Canada v. South Yukon Forest Corporation*, 2012 FCA 165, 4 B.L.R. (5th) 31; *M.N.R. v. Inland Industries Limited*, [1974] S.C.R. 514, (1971), 23 D.L.R. (3d) 677; *Gibbon v. The Queen*, [1978] 1 F.C. 247, 77 DTC 5193 (T.D.); *Comeau's Sea Foods Ltd. v. Canada (Minister of Fisheries and Oceans)*, [1997] 1 S.C.R. 12, (1997), 142 D.L.R. (4th) 193; *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663, [1991] 2 C.T.C. 42 (C.A.); *Stickel v. Minister of National Revenue*, [1972] F.C. 672, (1972), 27 D.L.R. (3d) 721 (T.D.); *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600, [1974] C.T.C. 454 (C.A.); *Harris v. Canada*, [2000] 4 F.C. 37, (2000), 187 D.L.R. (4th) 419 (C.A.); *Canadian Liberty Net*, [1998] 1 R.C.S. 626; *Tranchemontagne c. Ontario (Directeur du Programme ontarien de soutien aux personnes handicapées)*, 2006 CSC 14, [2006] 1 R.C.S. 513; *Ministre du Revenu national c. Coopers and Lybrand*, [1979] 1 R.C.S. 495; *Martineau c. Comité de discipline de l'Institution de Matsqui*, [1980] 1 R.C.S. 602; *Cardinal et autre c. Directeur de l'établissement Kent*, [1985] 2 R.C.S. 643; *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, [1999] 2 R.C.S. 817; *Alberta (Information and Privacy Commissioner) c. Alberta Teachers' Association*, 2011 CSC 61, [2011] 3 R.C.S. 654; *Catalyst Paper Corp. c. North Cowichan (District)*, 2012 CSC 2, [2012] 1 R.C.S. 5; *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Khosa*, 2009 CSC 12, [2009] 1 R.C.S. 339; *Canada (Procureur général) c. Commission canadienne des droits de la personne*, 2013 CAF 75; *Re Multi-Malls Inc. et al. and Minister of Transportation and Communications et al.*, 1976 CanLII 623, 14 O.R. (2d) 49 (C.A.); *Doctors Hospital and Minister of Health et al., Re*, 1976 CanLII 739, 12 O.R. (2d) 164 (C. div.); *Padfield v. Minister of Agriculture, Fisheries & Food*, [1968] A.C. 997 (H.L.); *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] R.C.S. 121; *Maple Lodge Farms Ltd. c. Gouvernement du Canada*, [1982] 2 R.C.S. 2; *Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299; *Thamotharem c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2007 CAF 198, [2008] 1 R.C.F. 385; *Dr. Q c. College of Physicians and Surgeons of British Columbia*, 2003 CSC 19, [2003] 1 R.C.S. 226; *Antrim Truck Centre Ltd. c. Ontario (Transports)*, 2013 CSC 13, [2013] 1 R.C.S. 594; *Agraira c. Canada (Sécurité publique et Protection civile)*, 2013 CSC 36, [2013] 2 R.C.S. 559; *Renvoi relatif au régime d'assistance publique du Canada (C.-B.)*, [1991] 2 R.C.S. 525; *The King v. Dominion of Canada Postage Stamp Vending Co. Ltd.*, [1930] R.C.S. 500, [1930] 4 D.L.R. 241; *Canada c. South Yukon Forest Corporation*, 2012 CAF 165; *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.*, [1974] R.C.S. 514; *Gibbon c. La Reine*, [1978] 1 C.F. 247 (1<sup>re</sup> inst.); *Comeau's Sea Foods Ltd. c. Canada (Ministre des Pêches et Océans)*, [1997] 1 R.C.S. 12; *Vaillancourt c. Sous-ministre M.R.N.*, [1991] 3 C.F. 663 (C.A.); *Stickel c. Le ministre du Revenu national*, [1972] C.F. 672 (1<sup>re</sup> inst.); *Galway c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.); *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.); *Canada Agence du revenu c. Société Télé-Mobile*, 2011 CAF 89; *Cohen c. Canada*, [1980] A.C.F. n° 501 (C.A.) (QL); *CIBC World Markets Inc. c. La Reine*, 2012 CAF 3; *Longley v. Canada (Revenue)*, 1992 CanLII 5961, 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.); *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331 (C.A.); *Northern and Central Gas Corp. c. Canada*, [1985] A.C.F. n° 111 (1<sup>re</sup> inst.) (QL); *Bechthold Resources Ltd. c. Canada (M.R.N.)*, [1986] 3 F.C. 116 (1<sup>re</sup> inst.); *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1991] 1

*Canada Revenue Agency v. Tele-Mobile Company Partnership*, 2011 FCA 89, 2011 G.T.C. 2014; *Cohen v. Canada*, [1980] C.T.C. 318 (F.C.A.); *CIBC World Markets Inc. v. Canada*, 2012 FCA 3, [2012] G.S.T.C. 4; *Longley v. Canada (Revenue)*, 1992 CanLII 5961, 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.); *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331, 84 DTC 6345 (C.A.); *Northern and Central Gas Corp. v. Canada*, [1985] 1 C.T.C. 192 (F.C.T.D.); *Bechthold Resources Ltd. v. Canada (M.N.R.)*, [1986] 3 F.C. 116, (1986) 1 F.T.R. 123 (T.D.); *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 309 (C.A.); *Brydges v. Kinsman*, [1992] 2 C.T.C. 411 (F.C.A.); *Devor v. Minister of National Revenue*, [1993] 1 C.T.C. 142 (F.C.A.); *Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. v. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 258 (F.C.T.D.); *Canada (Attorney General) v. Webster*, 2003 FCA 388, [2004] 1 C.T.C. 168; *Walker v. Canada*, 2005 FCA 393, [2006] 1 C.T.C. 130; *Sokolowska v. Canada*, 2005 FCA 29, [2005] 1 C.T.C. 375; *Angell v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2005 FC 782, 2005 D.T.C. 5329; *Heckendorn v. Canada*, 2005 FC 802, [2005] 3 C.T.C. 140; *Walsh v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2006 FC 56, [2006] 2 C.T.C. 144; *Smith et al. v. Canada (Attorney General) et al.*, 2006 BCCA 237, 61 B.C.L.R. (4th) 231; *Canada v. O'Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 F.C. 180, (1998), 162 D.L.R. (4th) 248 (C.A.); *Yacyshyn v. Canada*, 1999 CanLII 7552, [1999] 1 C.T.C. 139 (F.C.A.); *Canada v. Guindon*, 2013 FCA 153, 360 D.L.R. (4th) 515; *Main Rehabilitation Co. v. Canada*, 2004 FCA 403, 247 D.L.R. (4th) 597; *Canada v. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60, 87 DTC 5008 (C.A.); *Posluns v. Toronto Stock Exchange et al.*, [1968] S.C.R. 330, (1968), 67 D.L.R. (2d) 165; *King v. University of Saskatchewan*, [1969] S.C.R. 678, (1969), 6 D.L.R. (3d) 120; *Taiga Works Wilderness Equipment Ltd. v. British Columbia (Director of Employment Standards)*, 2010 BCCA 97, 316 D.L.R. (4th) 719; *Histed v. Law Society of Manitoba*, 2006 MBCA 89 (CanLII), 274 D.L.R. (4th) 326; *McNamara v. Ontario (Racing Commission)*, 1998 CanLII 7144, 164 D.L.R. (4th) 99 (Ont. C.A.); *Ereiser v. Canada*, 2013 FCA 20, [2013] 3 C.T.C. 49; *Bolton v. Canada*, [1996] 3 C.T.C. 3 (F.C.A.); *Ginsberg v. Canada*, [1996] 3 F.C. 334, 96 DTC 6372 (C.A.); *Burrows v. The Queen*, 2005 TCC 761, 2006 D.T.C. 2172; *Hardtke v. The Queen*, 2005 TCC 263, [2005] 3 C.T.C. 2203; *Weber v. Ontario Hydro*, [1995] 2 S.C.R. 929, (1995), 125 D.L.R. (4th) 583; *Peepeekisis Band v. Canada*, 2013 FCA 191, 448 N.R. 202; *Association des compagnies de Téléphone du Québec Inc. v. Canada (Attorney General)*, 2012 FCA 203, 435 N.R. 239; *Buenaventura Jr. v. Telecommunications Workers Union*, 2012 FCA 69, 348 D.L.R. (4th) 251; *C.B. Powell Limited v. Canada (Border Services Agency)*, 2010 FCA 61, [2011] 2 F.C.R. 332; *Cheyenne Realty Ltd. v. Thompson et al.*, [1975] 1 S.C.R. 87, (1974), 42 D.L.R. (3d) 733; *Eli Lilly & Co. v. Apotex Inc.*, 2000 CanLII 16486, 9 C.P.R. (4th) C.F. 309 (C.A.); *Brydges c. Kinsman*, [1992] A.C.F. n° 1078 (C.A.) (QL); *Devor v. Minister of National Revenue*, [1993] 1 C.T.C. 142 (C.A.F.); *Water's Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. Canada*, [1994] A.C.F. n° 93 (1<sup>re</sup> inst.) (QL); *Canada (Procureur général) c. Webster*, 2003 CAF 388; *Walker c. Canada*, 2005 CAF 393; *Sokolowska c. Canada*, 2005 CAF 29; *Angell c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2005 CF 782; *Heckendorn c. Canada*, 2005 CF 802; *Walsh c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2006 CF 56; *Smith et al. v. Canada (Attorney General) et al.*, 2006 BCCA 237, 61 B.C.L.R. (4th) 231; *Canada c. O'Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 C.F. 180 (C.A.); *Yacyshyn c. Canada*, 1999 CanLII 7552 (C.A.F.); *Canada c. Guindon*, 2013 CAF 153; *Main Rehabilitation Co. c. Canada*, 2004 CAF 403; *Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.); *Posluns v. Toronto Stock Exchange et al.*, [1968] R.C.S. 330; *King v. University of Saskatchewan*, [1969] R.C.S. 678, (1969), 6 D.L.R. (3d) 120; *Taiga Works Wilderness Equipment Ltd. v. British Columbia (Director of Employment Standards)*, 2010 BCCA 97, 316 D.L.R. (4th) 71; *Histed v. Law Society of Manitoba*, 2006 MBCA 89 (CanLII), 274 D.L.R. (4th) 326; *McNamara v. Ontario (Racing Commission)*, 1998 CanLII 7144, 164 D.L.R. (4th) 99 (C.A. Ont.); *Ereiser c. Canada*, 2013 CAF 20; *Bolton c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 820 (C.A.) (QL); *Ginsberg c. Canada*, [1996] 3 C.F. 334 (C.A.); *Burrows c. La Reine*, 2005 CCI 761; *Hardtke c. La Reine*, 2005 CCI 263; *Weber c. Ontario Hydro*, [1995] 2 R.C.S. 929; *Peepeekisis Band c. Canada*, 2013 CAF 191; *Association des compagnies de téléphone du Québec Inc. c. Canada (Procureur général)*, 2012 CAF 203; *Buenaventura Jr. c. Syndicat des travailleurs(euses) en télécommunications (STT)*, 2012 CAF 69; *C.B. Powell Limited c. Canada (Agence des services frontaliers)*, 2010 CAF 61, [2011] 2 R.C.F. 332; *Cheyenne Realty Ltd. c. Thompson et al.*, [1975] 1 R.C.S. 87; *Eli Lilly & Co. c. Apotex Inc.*, 2000 CanLII 16486 (C.A.F.); *Kingsbury v. Heighton*, 2003 NSCA 80, 216 N.S.R. (2d) 277; *Halifax (Regional Municipality) c. Nouvelle-Écosse (Human Rights Commission)*, 2012 CSC 10, [2012] 1 R.C.S. 364; *Volochay v. College of Massage Therapists of Ontario*, 2012 ONCA 541, 111 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 561; *Swift c. Canada*, 2004 CAF 316; *Leroux v. Canada Revenue Agency*, 2012 BCCA 63, 347 D.L.R. (4th) 122; *Gardner v. Canada (Attorney General)*, 2012 ONSC 1837 (CanLII), [2012] 5 C.T.C. 118, inf. par 2013 ONCA 423, 116 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 304; *McCreight v. Canada (Attorney General)*, 2013 ONCA 483, 116 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 429; *Hillier c. Canada (Procureur général)*, 2001 CAF 197; *Rusnak c. Canada*, 2011 CAF 181; *Canada (Sécurité publique et Protection civile) c. LeBon*, 2013 CAF 55; *Novopharm Ltd. c. Eli Lilly and Co.*, [1999] 1 C.F. 515 (1<sup>re</sup> inst.); *Abraham c. Canada (Procureur général)*, 2012 CAF 266, infirmant 2011 CF 638; *Pintendre Autos Inc. c. La Reine*, 2003 CCI 818;

439 (F.C.A.); *Kingsbury v. Heighton*, 2003 NSCA 80, 216 N.S.R. (2d) 277; *Halifax (Regional Municipality) v. Nova Scotia (Human Rights Commission)*, 2012 SCC 10, [2012] 1 S.C.R. 364; *Volochay v. College of Massage Therapists of Ontario*, 2012 ONCA 541, 111 O.R. (3d) 561; *Swift v. Canada*, 2004 FCA 316, 2004 D.T.C. 6651; *Leroux v. Canada Revenue Agency*, 2012 BCCA 63, 347 D.L.R. (4th) 122; *Gardner v. Canada (Attorney General)*, 2012 ONSC 1837 (CanLII), 347 D.L.R. (4th) 122, revd 2013 ONCA 423, 116 O.R. (3d) 304; *McCreight v. Canada (Attorney General)*, 2013 ONCA 483, 116 O.R. (3d) 429; *Hillier v. Canada (Attorney General)*, 2001 FCA 197, [2001] 3 C.T.C. 157; *Rusnak v. Canada*, 2011 FCA 181, 2011 DTC 5099; *Canada (Public Safety and Emergency Preparedness) v. LeBon*, 2013 FCA 55, 2 C.R. (7th) 212; *Novopharm Ltd. v. Eli Lilly and Co.*, [1999] 1 F.C. 515, (1998), 84 C.P.R. (3d) 292 (T.D.); *Abraham v. Canada (Attorney General)*, 2012 FCA 266, 440 N.R. 201, revg 2011 FC 638, 391 F.T.R. 1; *Pintendre Autos Inc. v. The Queen*, 2003 TCC 818, [2004] 3 C.T.C. 2319; *Pinto v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1991] 1 F.C. 619, (1990), 36 F.T.R. 273 (T.D.); *Bajwa v. Canada (Citizenship and Immigration)*, 2012 FC 864, 415 F.T.R. 107.

## AUTHORS CITED

Du Pont, Guy and Michael H. Lubetsky. “The Power To Audit is the Power To Destroy: Judicial Supervision of the Exercise of Audit Powers” (2013), 61 (Supp.) *Can. Tax J.* 103.

Jacyk, David. “The Dividing Line Between the Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts” (2008), 56 *Can. Tax J.* 661.

Mullan, David J. *Administrative Law*. Toronto: Irwin Law, 2001.

Sherman, David. “Annotation to *Pine Valley Enterprises Inc. v. The Queen*, 2010 TCC 324, [2010] G.S.T.C. 91” (in Taxnet Pro) (online).

Woolf, Lord. “Judicial Review: A Possible Programme for Reform” [1992] *P.L.* 221.

APPEAL from a decision of the Federal Court (2012 FC 1366) declining to quash a Prothonotary’s decision (2012 FC 651) dismissing the appellant Minister’s motion to strike the respondent’s application for judicial review. Appeal allowed.

## APPEARANCES

*Naomi Goldstein* and *Laurent Bartleman* for appellants.

*Pinto c. Canada (Ministre de l’Emploi et de l’Immigration)*, [1991] 1 C.F. 619 (1<sup>re</sup> inst.); *Bajwa c. Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2012 CF 864.

## DOCTRINE CITÉE

Du Pont, Guy et Michael H. Lubetsky. « Pouvoir de vérifier, pouvoir de détruire : Supervision judiciaire de l’exercice des pouvoirs de vérification » (2013), 61 (Supp.) *Rev. fiscale can.* 81.

Jacyk, David. « The Dividing Line Between the Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts » (2008), 56 *Rev. fiscale can.* 661.

Mullan, David J. *Administrative Law*. Toronto : Irwin Law, 2001.

Sherman, David. « Annotation to *Pine Valley Enterprises Inc. v. The Queen*, 2010 TCC 324, [2010] G.S.T.C. 91 » (dans Taxnet Pro) (en ligne).

Woolf, Lord. « Judicial Review : A Possible Programme for Reform » [1992] *P.L.* 221.

APPEL interjeté à l’encontre d’une décision de la Cour fédérale (2012 CF 1366) de refuser d’annuler une décision par laquelle un protonotaire (2012 FC 651) a rejeté la requête du ministre appelant en radiation de la demande de contrôle judiciaire de l’intimée. Appel accueilli.

## ONT COMPARU

*Naomi Goldstein* et *Laurent Bartleman* pour les appelants.

*Gerald L.R. Ranking* for respondent.

*Gerald L.R. Ranking* pour l'intimée.

SOLICITORS OF RECORD

*Deputy Attorney General of Canada* for appellants.

*Fasken Martineau DuMoulin LLP*, Toronto, for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*Le sous-procureur général du Canada* pour les appelants.

*Fasken Martineau DuMoulin, S.E.N.C.R.L., s.r.l.*, Toronto, pour l'intimée.

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

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

[1] STRATAS J.A.: In this appeal, the Minister of National Revenue renews her attempt to strike out the application for judicial review brought by JP Morgan Asset Management (Canada) Inc. in the Federal Court.

[1] LE JUGE STRATAS, J.C.A. : Dans le présent appel, le ministre du Revenu national sollicite à nouveau la radiation de la demande de contrôle judiciaire présentée par JP Morgan Asset Management (Canada) Inc. devant la Cour fédérale.

[2] In that application for judicial review, JP Morgan alleges that the Minister departed from an administrative policy when she assessed it for tax under Part XIII [ss. 212 to 218.1] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985, (5th Supp.), c. 1 for 2002, 2003 and 2004. This, JP Morgan says, was an improper exercise of discretion. The Minister counters that, in reality, JP Morgan is challenging the validity of the assessments, a matter that is within the exclusive jurisdiction of the Tax Court of Canada.

[2] Par cette demande de contrôle judiciaire, JP Morgan allègue que le ministre a dérogé à une politique administrative lorsqu'il a établi des cotisations à l'égard de l'intimée relativement à l'impôt de la partie XIII [art. 212 à 218.1] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, pour les années 2002, 2003 et 2004. Selon JP Morgan, il s'agit d'un usage inapproprié du pouvoir discrétionnaire du ministre. De son côté, le ministre soutient qu'en réalité, JP Morgan conteste la validité des cotisations, une question qui relève de la compétence exclusive de la Cour canadienne de l'impôt.

[3] Prothonotary Aalto dismissed the Minister's motion to strike: [*JP Morgan Asset Management (Canada) Inc. v. Canada (National Revenue)*], 2012 FC 651, 2012 DTC 5120. In his view, the application raised an independent administrative law ground of review and was properly in the Federal Court. Mandamin J. declined to quash the Prothonotary's decision, finding no clear error on the part of the Prothonotary: [*JP Morgan Asset Management (Canada) Inc. v. Canada (National Revenue)*], 2012 FC 1366.

[3] Le protonotaire Aalto a rejeté la requête en radiation du ministre : [*JP Morgan Asset Management (Canada) Inc. c. Canada (Revenu national)*], 2012 CF 651. De l'avis du protonotaire, la demande soulève un motif de contrôle indépendant fondé sur le droit administratif et a été déferée à bon droit à la Cour fédérale. Le juge Mandamin a refusé d'annuler la décision du protonotaire, n'ayant constaté aucune erreur manifeste de la part de celui-ci : [*JP Morgan Asset Management (Canada) Inc. c. Canada (Revenu national)*], 2012 CF 1366.

[4] For the reasons below, I would allow the Minister's appeal, set aside the orders below and strike out JP Morgan's application.

[4] Par les motifs énoncés ci-après, j'accueillerais l'appel du ministre, j'annulerais les ordonnances ci-dessous et je radierais la demande de JP Morgan.

[5] JP Morgan's application fails to state a cognizable administrative law claim. Further, in reality it is a challenge to the assessment for which recourse can be obtained only in the Tax Court. Finally, the relief being sought is the setting aside or vacating of the Minister's assessments, a remedy the Federal Court cannot grant.

A. The basic facts

[6] JP Morgan is a Canadian corporation resident in Canada for the purposes of the *Income Tax Act*. It provides investment advice to Canadian clients. It also markets the selection of international stock by foreign related entities.

[7] JP Morgan's clients pay fees to it based on the value of assets they invest. In turn, to compensate the foreign related entities for their services, JP Morgan pays them fees.

[8] The Minister has assessed JP Morgan under Part XIII of the *Income Tax Act* concerning the fees paid by it to JF Asset Management Limited, a private Hong Kong corporation, for all periods ending December 31, 2002 to December 31, 2008, inclusive.

[9] Part XIII applies where certain amounts are paid or credited by a resident of Canada to a person who is not a resident of Canada. The resident of Canada must withhold a tax of 25 percent on those amounts and if it does not do so, it is itself liable for that tax (subsections 212(1), 215(1) and 215(6)). Under subsection 227(10), the Minister "may at any time" assess the resident of Canada for those amounts.

[10] Following the assessments, JP Morgan applied to the Federal Court for judicial review. The precise nature of its application for judicial review will be considered below. It seeks the quashing of the decision of the Minister to issue assessments for the periods ending December 31, 2002 to December 31, 2004, inclusive.

[5] La demande de JP Morgan ne révèle aucun moyen recevable en droit administratif. Par ailleurs, il s'agit en réalité d'une contestation de la cotisation pour laquelle un recours ne peut être exercé que devant la Cour canadienne de l'impôt. Enfin, la mesure demandée est l'annulation des cotisations établies par le ministre, mesure que la Cour fédérale ne peut accorder.

A. Les faits essentiels

[6] JP Morgan est une société canadienne résidant au Canada aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Elle assure à ses clients canadiens des services de conseil en matière d'investissements. Elle commercialise aussi la gamme des actions internationales émises par des entités liées étrangères.

[7] Les clients de JP Morgan lui versent des honoraires en fonction de la valeur des sommes investies. JP Morgan verse à son tour des honoraires aux entités liées étrangères en guise de rémunération pour leurs services.

[8] Le ministre a établi des cotisations à l'égard de JP Morgan en application de la partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard des honoraires payés par celle-ci à JF Asset Management Limited, une société privée de Hong Kong, pour tous les exercices clos entre le 31 décembre 2002 et le 31 décembre 2008 inclusivement.

[9] La partie XIII joue lorsqu'une personne résidant au Canada paie certains montants à une personne non-résidente ou les porte à son crédit. La personne résidant au Canada doit retenir un impôt de 25 p. 100 sur ces montants; à défaut de le faire, elle est elle-même redevable de cet impôt (paragraphe 212(1), 215(1) et (6)). En vertu du paragraphe 227(10), le ministre peut, « en tout temps », établir une cotisation pour ces montants à l'égard de la personne résidant au Canada.

[10] À la suite de l'établissement des cotisations, JP Morgan a déposé une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale. La nature précise de sa demande de contrôle judiciaire sera examinée ci-dessous. La demande sollicite l'annulation de la décision du ministre d'établir des cotisations pour les exercices clos du 31 décembre 2002 au 31 décembre 2004 inclusivement.

[11] JP Morgan alleges that the Minister abused her discretion by issuing assessments for Part XIII tax for so many years. It says she did not consider or sufficiently consider policies that would have limited the number of years subject to assessment.

[12] The Crown moved to strike JP Morgan's application. As mentioned, it has been unsuccessful before the Prothonotary and the Federal Court. It now appeals to this Court.

#### B. Relevant legislative provisions

[13] Various provisions of the *Income Tax Act* give the Minister the power to assess, additionally assess, or reassess tax. Also the Minister has many wide powers to administer, investigate, enforce and collect.

##### (1) The Minister's regime

[14] Subsection 152(1) of the *Income Tax Act* sets out the Minister's obligation to assess tax:

Assessment **152.** (1) The Minister shall, with all due dispatch, examine a taxpayer's return of income for a taxation year, assess the tax for the year, the interest and penalties, if any, payable and determine

(a) the amount of refund, if any, to which the taxpayer 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 120(2) or (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) or (3), 125.4(3), 125.5(3), 127.1(1), 127.41(3) or 210.2(3) or (4) to be paid on account of the taxpayer's tax payable under this Part for the year.

[15] Subsection 152(4) of the *Income Tax Act* empowers the Minister to assess, reassess, or additionally

[11] JP Morgan soutient qu'en établissant des cotisations au titre de la partie XIII pour un aussi grand nombre d'années, le ministre a abusé de son pouvoir discrétionnaire. Elle soutient que le ministre n'a pas tenu compte ou, du moins, pas de manière suffisante, des politiques qui auraient eu pour effet de limiter le nombre d'années visées.

[12] La Couronne a présenté une requête en radiation de la demande. Comme je l'ai signalé, elle a été déboutée par le protonotaire et la Cour fédérale. Elle interjette maintenant appel de ce jugement devant notre Cour.

#### B. Dispositions législatives pertinentes

[13] Diverses dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* confèrent au ministre le pouvoir d'établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire. Le ministre dispose aussi de pouvoirs étendus d'administration, d'enquête, d'application de la loi et de perception.

##### 1) Le régime du ministre

[14] Le paragraphe 152(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit les obligations du ministre en matière de cotisations relativement à l'impôt :

Cotisation **152.** (1) Le ministre, avec diligence, examine la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, fixe l'impôt pour l'année, ainsi que les intérêts et les pénalités éventuels payables et détermine :

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

b) le montant d'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 125.4(3), 125.5(3), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année.

[15] Le paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* confère au ministre le pouvoir d'établir une

assess tax for a taxation year, along with any interest and penalties:

**152. ...**

Assessment  
and  
reassessment

(4) The Minister may at any time make an assessment, reassessment or additional assessment of 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, except that an assessment, reassessment or additional assessment may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year only if: [list of exceptions omitted.]

[16] Subsection 152(8) deems assessments to be binding until varied, vacated or replaced by a reassessment, notwithstanding any error, defect or omission in their making:

**152. ...**

Assessment  
deemed  
valid and  
binding

(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 in the assessment or in any proceeding under this Act relating thereto.

[17] The assessments issued against JP Morgan are based on certain liability provisions in Part XIII of the *Income Tax Act*: paragraph 212(1(a)) and subsections 215(1) and 215(6).

[18] Paragraph 212(1)(a) of the *Income Tax Act* obligates a non-resident person, here JF Asset Management Limited, to pay a tax on certain fees received from a resident of Canada, here J.P. Morgan:

cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire pour une année d'imposition, assortie des intérêts et des pénalités :

**152. [...]**

(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants : [la liste des exceptions est omise.]

Cotisation  
et nouvelle  
cotisation

[16] Le paragraphe 152(8) dispose qu'une cotisation est réputée exécutoire, jusqu'à ce qu'elle soit modifiée ou annulée par une nouvelle cotisation, malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation :

**152. [...]**

(8) Sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation 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 malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

Présomption  
de validité de  
la cotisation

[17] Les cotisations établies à l'égard de JP Morgan sont fondées sur certaines obligations prescrites par la partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* : alinéa 212(1(a)) et paragraphes 215(1) et (6).

[18] L'alinéa 212(1(a)) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* oblige toute personne non-résidente, en l'espèce JF Asset Management Limited, à payer l'impôt sur certains honoraires reçus d'une personne résidant au Canada, en l'occurrence JP Morgan :

Tax	<b>212.</b> (1) Every non-resident person shall pay an income tax of 25% on every amount that a person resident in Canada pays or credits, or is deemed by Part I to pay or credit, to the non-resident person as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of,	<b>212.</b> (1) Toute personne non-résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25 % sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui paie ou porte à son crédit, ou est réputée en vertu de la partie I lui payer ou porter à son crédit, au titre ou en paiement intégral ou partiel :	Impôt
Management fee	(a) a management or administration fee or charge.	a) des honoraires ou frais de gestion ou d'administration.	Honoraires ou frais d'administration
The Minister alleges that the fees in issue are within the scope of this provision.		Le ministre allègue que les honoraires en cause sont visés par cette disposition.	
[19] Subsection 215(1) of the <i>Income Tax Act</i> obligates a resident of Canada, here JP Morgan, to withhold from the fees paid the tax payable under paragraph 212(1)(a) and remit it to the Crown:		[19] Le paragraphe 215(1) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> oblige la personne résidant au Canada, en l'espace JP Morgan, à retenir des honoraires versés l'impôt applicable en vertu de l'alinéa 212(1)a) et de le remettre à l'État :	
Withholding and remittance of tax	<b>215.</b> (1) When a person pays, credits or provides, or is deemed to have paid, credited or provided, an amount on which an income tax is payable under this Part, or would be so payable if this Act were read without reference to subparagraph 94(3)(a) (viii) and to subsection 216.1(1), the person shall, notwithstanding any agreement or law to the contrary, deduct or withhold from it the amount of the tax and forthwith remit that amount to the Receiver General on behalf of the non-resident person on account of the tax and shall submit with the remittance a statement in prescribed form.	<b>215.</b> (1) La personne qui verse, crédite ou fournit une somme sur laquelle un impôt sur le revenu est exigible en vertu de la présente partie, ou le serait s'il n'était pas tenu compte du sous-alinéa 94(3)a)(viii) ni du paragraphe 216.1(1), ou qui est réputée avoir versé, crédité ou fourni une telle somme, doit, malgré toute disposition contraire d'une convention ou d'une loi, en déduire ou en retenir l'impôt applicable et le remettre sans délai au receveur général au nom de la personne non-résidente, à valoir sur l'impôt, et l'accompagner d'un état selon le formulaire prescrit.	Déduction et paiement de l'impôt
[20] The Minister alleges that JP Morgan did not withhold and remit the tax under paragraph 212(1)(a) of the <i>Income Tax Act</i> as it was required to do and so it is liable for the tax under subsection 215(6):		[20] Le ministre allègue que JP Morgan n'a ni retenu ni remis l'impôt comme elle y était tenue par l'alinéa 212(1)a) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> et qu'elle est donc redevable de l'impôt en vertu du paragraphe 215(6) :	
<b>215.</b> ...		<b>215.</b> [...]	
Liability for tax	(6) Where a person has failed to deduct or withhold any amount as required by this section from an amount paid or credited or deemed to have been paid or credited to a non-resident person, that person is liable to pay as tax under this Part on behalf of the non-resident person the whole of the amount that should have been deducted or withheld, and is entitled to deduct or withhold from any amount paid or credited by	(6) Lorsqu'une personne a omis de déduire ou de retenir, comme l'exige le présent article, une somme sur un montant payé à une personne non-résidente ou porté à son crédit ou réputé avoir été payé à une personne non-résidente ou porté à son crédit, cette personne est tenue de verser à son crédit, cette personne est tenue de verser à titre d'impôt sous le régime de la présente partie, au nom de la personne non-résidente, la totalité de la somme qui aurait dû être déduite ou retenue,	Assujettissement à l'impôt

that person to the non-resident person or otherwise recover from the non-resident person any amount paid by that person as tax under this Part on behalf thereof.

et elle a le droit de déduire ou de retenir sur tout montant payé par elle à la personne non-résidente ou portée à son crédit, ou par ailleurs de recouvrer de cette personne non-résidente toute somme qu'elle a versée pour le compte de cette dernière à titre d'impôt sous le régime de la présente partie.

[21] The Minister has assessed JP Morgan for the tax under subsection 215(6) of the *Income Tax Act*. The Minister's power to assess is found in subsection 227(10) of the *Income Tax Act*:

[21] Le ministre a établi des cotisations à l'égard de JP Morgan en application du paragraphe 215(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le pouvoir conféré au ministre d'établir une cotisation est énoncé au paragraphe 227(10) de la Loi :

**227. ...**

**227. [...]**

Assessment (10) The Minister may at any time assess any amount payable under

(10) Le ministre peut, en tout temps, établir une cotisation pour les montants suivants : Cotisation

(a) subsection 227(8), 227(8.1), 227(8.2), 227(8.3) or 227(8.4) or 224(4) or 224(4.1) or section 227.1 or 235 by a person,

a) un montant payable par une personne en vertu des paragraphes (8), (8.1), (8.2), (8.3) ou (8.4) ou 224(4) ou (4.1) ou des articles 227.1 ou 235;

(b) subsection 237.1(7.4) or (7.5) or 237.3(8) by a person or partnership,

b) un montant payable par une personne ou une société de personnes en vertu des paragraphes 237.1(7.4) ou (7.5) ou 237.3(8);

(c) subsection 227(10.2) by a person as a consequence of a failure of a non-resident person to deduct or withhold any amount, or

c) un montant payable par une personne en vertu du paragraphe (10.2) pour défaut par une personne non-résidente d'effectuer une déduction ou une retenue;

(d) Part XIII by a person resident in Canada,

d) un montant payable en vertu de la partie XIII par une personne qui réside au Canada.

and, where the Minister sends a notice of assessment to that person or partnership, Divisions I and J of Part I apply with any modifications that the circumstances require.

Les sections I et J de la partie I s'appliquent, avec les modifications nécessaires, à tout avis de cotisation que le ministre envoie à la personne ou à la société de personnes.

(2) The Tax Court regime

2) Le régime de la Cour canadienne de l'impôt

[22] The closing words of subsection 227(10) give an assessed taxpayer the right to object to the assessment under section 165 and to appeal to the Tax Court under subsection 169(1). JP Morgan has objected to all of the assessments under section 165. If its objections are unsuccessful, JP Morgan will be able to appeal to the Tax

[22] Les derniers mots du paragraphe 227(10) donnent au contribuable visé le droit de s'opposer à la cotisation en vertu de l'article 165 et d'interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt en vertu du paragraphe 169(1). JP Morgan s'est opposée à toutes les cotisations en se prévalant de l'article 165. Si ses oppositions sont

Court under subsection 169(1). This subsection provides as follows:

Appeal

**169.** (1) Where a taxpayer has served notice of objection to an assessment under section 165, the taxpayer may appeal to the Tax Court of Canada to have the assessment vacated or varied after either

(a) the Minister has confirmed the assessment or reassessed, or

(b) 90 days have elapsed after service of the notice of objection and the Minister has not notified the taxpayer that the Minister has vacated or confirmed the assessment or reassessed,

but no appeal under this section may be instituted after the expiration of 90 days from the day notice has been sent to the taxpayer under section 165 that the Minister has confirmed the assessment or reassessed.

[23] In an appeal, the Tax Court has specific powers concerning assessments:

Disposal of Appeal

**171.** (1) The Tax Court of Canada may dispose of an appeal by

(a) dismissing it; or

(b) allowing it and

(i) vacating the assessment,

(ii) varying the assessment, or

(iii) referring the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment.

[24] Parliament has declared the Tax Court's powers concerning assessments to be exclusive (*Tax Court of Canada Act*, R.S.C., 1985, c. T-2, subsection 12(1)):

rejetées, JP Morgan pourra interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt, en vertu du paragraphe 169(1). Ce paragraphe dispose :

**169.** (1) Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation, prévu à l'article 165, il peut interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler ou modifier la cotisation :

a) après que le ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation;

b) après l'expiration des 90 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation;

toutefois, nul appel prévu au présent article ne peut être interjeté après l'expiration des 90 jours qui suivent la date où avis a été envoyé au contribuable, en vertu de l'article 165, portant que le ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation.

[23] En appel, la Cour canadienne de l'impôt dispose de pouvoirs précis en matière de cotisations :

**171.** (1) La Cour canadienne de l'impôt peut statuer sur un appel :

a) en le rejetant;

b) en l'admettant et en :

(i) annulant la cotisation,

(ii) modifiant la cotisation,

(iii) déférant la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

[24] Le législateur a voulu que les pouvoirs de la Cour canadienne de l'impôt en matière de cotisation soient exclusifs (*Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), ch. T-2, paragraphe 12(1)) :

Jurisdiction	<p><b>12.</b> (1) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine references and appeals to the Court on matters arising under ... the <i>Income Tax Act</i> ... when references or appeals to the Court are provided for in those Acts.</p>	<p><b>12.</b> (1) La Cour a compétence exclusive pour entendre les renvois et les appels portés devant elle sur les questions découlant de l'application [...] de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> [...] dans la mesure où ces lois prévoient un droit de renvoi ou d'appel devant elle.</p>	Compétence
	<p>(3) The Federal Court's judicial review authority</p>	<p>3) La compétence de la Cour fédérale en matière de contrôle judiciaire</p>	
	<p>[25] The Federal Court determines judicial reviews from "federal board[s], commission[s] or other tribunal[s]". The Minister is a "federal board, commission or other tribunal" and, in appropriate circumstances, her decisions can be reviewed:</p>	<p>[25] La Cour fédérale statue sur les demandes de contrôle judiciaire émanant d'un « office fédéral ». Le ministre est assimilé à un « office fédéral » et, dans les cas appropriés, ses décisions peuvent faire l'objet d'un contrôle :</p>	
Definitions	<p><b>2.</b> (1) In this Act,</p>	<p><b>2.</b> (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.</p>	Définitions
"federal board, commission or other tribunal" « office fédéral »	<p>"federal board, commission or other tribunal" means any body, person or persons having, exercising or purporting to exercise jurisdiction or powers conferred by or under an Act of Parliament ...</p>	<p>« office fédéral » Conseil, bureau, commission ou autre organisme, ou personne ou groupe de personnes, ayant, exerçant ou censé exercer une compétence ou des pouvoirs prévus par une loi fédérale [...]</p>	« office fédéral » "federal board, commission or other tribunal"
	<p>[26] When a judicial review is properly before it, the Federal Court has wide powers:</p>	<p>[26] Lorsque la Cour fédérale est dûment saisie d'une demande de contrôle judiciaire, elle dispose de larges pouvoirs :</p>	
Extraordinary remedies, federal tribunals	<p><b>18.</b> (1) Subject to section 28, the Federal Court has exclusive original jurisdiction</p> <p>(a) to issue an injunction, writ of <i>certiorari</i>, writ of prohibition, writ of <i>mandamus</i> or writ of <i>quo warranto</i>, or grant declaratory relief, against any federal board, commission or other tribunal; and</p> <p>(b) to hear and determine any application or other proceeding for relief in the nature of relief contemplated by paragraph (a), including any proceeding brought against the Attorney General of Canada, to obtain relief against a federal board, commission or other tribunal.</p>	<p><b>18.</b> (1) Sous réserve de l'article 28, la Cour fédérale a compétence exclusive, en première instance, pour :</p> <p>a) décerner une injonction, un bref de <i>certiorari</i>, de <i>mandamus</i>, de prohibition ou de <i>quo warranto</i>, ou pour rendre un jugement déclaratoire contre tout office fédéral;</p> <p>b) connaître de toute demande de réparation de la nature visée par l'alinéa a), et notamment de toute procédure engagée contre le procureur général du Canada afin d'obtenir réparation de la part d'un office fédéral.</p>	Recours extraordinaires : offices fédéraux

Extraordinary remedies, members of Canadian Forces	(2) The Federal Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine every application for a writ of <i>habeas corpus ad subjiciendum</i> , writ of <i>certiorari</i> , writ of prohibition or writ of <i>mandamus</i> in relation to any member of the Canadian Forces serving outside Canada.	(2) Elle a compétence exclusive, en première instance, dans le cas des demandes suivantes visant un membre des Forces canadiennes en poste à l'étranger : bref d' <i>habeas corpus ad subjiciendum</i> , de <i>certiorari</i> , de prohibition ou de <i>mandamus</i> .	Recours extraordinaires : Forces canadiennes
Remedies to be obtained on application	(3) The remedies provided for in subsections (1) and (2) may be obtained only on an application for judicial review made under section 18.1.	(3) Les recours prévus aux paragraphes (1) ou (2) sont exercés par présentation d'une demande de contrôle judiciaire.	Exercice des recours
Applications for judicial review	<b>18.1</b> (1) An application for judicial review may be made by the Attorney General of Canada or by anyone directly affected by the matter in respect of which relief is sought.	<b>18.1</b> (1) Une demande de contrôle judiciaire peut être présentée par le procureur général du Canada ou par quiconque est directement touché par l'objet de la demande.	Demande de contrôle judiciaire
Time limitation	(2) An application for judicial review in respect of a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal shall be made within 30 days after the time the decision or order was first communicated by the federal board, commission or other tribunal to the office of the Deputy Attorney General of Canada or to the party directly affected by it, or within any further time that a judge of the Federal Court may fix or allow before or after the end of those 30 days.	(2) Les demandes de contrôle judiciaire sont à présenter dans les trente jours qui suivent la première communication, par l'office fédéral, de sa décision ou de son ordonnance au bureau du sous-procureur général du Canada ou à la partie concernée, ou dans le délai supplémentaire qu'un juge de la Cour fédérale peut, avant ou après l'expiration de ces trente jours, fixer ou accorder.	Délai de présentation
Powers of Federal Court	(3) On an application for judicial review, the Federal Court may  (a) order a federal board, commission or other tribunal to do any act or thing it has unlawfully failed or refused to do or has unreasonably delayed in doing; or  (b) declare invalid or unlawful, or quash, set aside or set aside and refer back for determination in accordance with such directions as it considers to be appropriate, prohibit or restrain, a decision, order, act or proceeding of a federal board, commission or other tribunal.	(3) Sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire, la Cour fédérale peut :  (a) ordonner à l'office fédéral en cause d'accomplir tout acte qu'il a illégalement omis ou refusé d'accomplir ou dont il a retardé l'exécution de manière déraisonnable;  (b) déclarer nul ou illégal, ou annuler, ou infirmer et renvoyer pour jugement conformément aux instructions qu'elle estime appropriées, ou prohiber ou encore restreindre toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte de l'office fédéral.	Pouvoirs de la Cour fédérale
Grounds of review	(4) The Federal Court may grant relief under subsection (3) if it is satisfied that the federal board, commission or other tribunal  (a) acted without jurisdiction, acted beyond its jurisdiction or refused to exercise its jurisdiction;  (b) failed to observe a principle of natural justice, procedural fairness or other procedure that it was required by law to observe;	(4) Les mesures prévues au paragraphe (3) sont prises si la Cour fédérale est convaincue que l'office fédéral, selon le cas :  (a) a agi sans compétence, outrepassé celle-ci ou refusé de l'exercer;  (b) n'a pas observé un principe de justice naturelle ou d'équité procédurale ou toute autre procédure qu'il était légalement tenu de respecter;	Motifs

(c) erred in law in making a decision or an order, whether or not the error appears on the face of the record;

(d) based its decision or order on an erroneous finding of fact that it made in a perverse or capricious manner or without regard for the material before it;

(e) acted, or failed to act, by reason of fraud or perjured evidence; or

(f) acted in any other way that was contrary to law.

c) a rendu une décision ou une ordonnance entachée d'une erreur de droit, que celle-ci soit manifeste ou non au vu du dossier;

d) a rendu une décision ou une ordonnance fondée sur une conclusion de fait erronée, tirée de façon abusive ou arbitraire ou sans tenir compte des éléments dont il dispose;

e) a agi ou omis d'agir en raison d'une fraude ou de faux témoignages;

f) a agi de toute autre façon contraire à la loi.

Defect in form or technical irregularity

(5) If the sole ground for relief established on an application for judicial review is a defect in form or a technical irregularity, the Federal Court may

(a) refuse the relief if it finds that no substantial wrong or miscarriage of justice has occurred; and

(b) in the case of a defect in form or a technical irregularity in a decision or an order, make an order validating the decision or order, to have effect from any time and on any terms that it considers appropriate.

(5) La Cour fédérale peut rejeter toute demande de contrôle judiciaire fondée uniquement sur un vice de forme si elle estime qu'en l'occurrence le vice n'entraîne aucun dommage important ni déni de justice et, le cas échéant, valider la décision ou l'ordonnance entachée du vice et donner effet à celle-ci selon les modalités de temps et autres qu'elle estime indiquées.

Vice de forme

(4) A limitation on the Federal Court's judicial review authority

4) Restriction à la compétence de la Cour fédérale en matière de contrôle judiciaire

[27] Despite the broad powers the Federal Court has under the foregoing provisions, Parliament has forbidden it from dealing with matters that can be appealed to the Tax Court (*Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, section 18.5):

[27] En dépit des larges pouvoirs conférés à la Cour fédérale en vertu des dispositions précitées, le législateur lui interdit d'intervenir dans les questions susceptibles d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt (*Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7, article 18.5) :

Exception to sections 18 and 18.1

**18.5** Despite sections 18 and 18.1, if an Act of Parliament expressly provides for an appeal to ... the Tax Court of Canada ... from a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal made by or in the course of proceedings before that board, commission or tribunal, that decision or order is not, to the extent that it may be so appealed, subject to review or to be restrained, prohibited, removed, set aside or otherwise dealt with, except in accordance with that Act.

**18.5** Par dérogation aux articles 18 et 18.1, lorsqu'une loi fédérale prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel, devant [...] la Cour canadienne de l'impôt [...] d'une décision ou d'une ordonnance d'un office fédéral, rendue à tout stade des procédures, cette décision ou cette ordonnance ne peut, dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel, faire l'objet de contrôle, de restriction, de prohibition, d'évocation, d'annulation ni d'aucune autre intervention, sauf en conformité avec cette loi.

Dérogation aux art. 18 et 18.1

### C. An introduction to the analysis

[28] Before considering this case, some opening observations are warranted.

[29] Time and time again, this Court strikes out taxpayers' applications for judicial review. What explains the flow of unmeritorious applications for judicial review in the area of tax?

[30] One reason, perhaps, is the Supreme Court's leading decision in this area: *Canada v. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 SCC 33, [2007] 2 S.C.R. 793. In the course of finding that the taxpayer's application for judicial review must fail in that case, the Supreme Court confirmed that in appropriate circumstances "[j]udicial review is available" but "[r]eviewing courts should be very cautious in authorizing judicial review" (at paragraphs 8 and 11). Undoubtedly both propositions are correct on administrative law principles. However, in its brief reasons, the Supreme Court did not identify those principles.

[31] In legal submissions, commentaries and conferences, some tax counsel have viewed the Supreme Court's words in *Addison & Leyen* in isolation, divorced from administrative law principles. To them, the Supreme Court's words welcome taxpayers, albeit cautiously, to seek refuge in the Federal Court from the Minister's harsh or unfair treatment. Taxpayers also see cases that, on occasion, provide redress for "unfairness", "unreasonableness" and "abuses of discretion"—colloquially understood, more words of welcome. On this optimistic basis, some launch applications for judicial review. However, such a hopeful interpretation of *Addison & Leyen* is based on a lack of awareness or misunderstanding of administrative law principles.

### C. Introduction à l'analyse

[28] Avant d'examiner la présente affaire, quelques observations préliminaires s'imposent.

[29] À maintes reprises, notre Cour a rejeté des demandes de contrôle judiciaire émanant de contribuables. Qu'est-ce qui explique le grand nombre de demandes de contrôle judiciaire non fondées dans le domaine fiscal?

[30] Une raison qui l'explique sans doute est l'arrêt de principe de la Cour suprême dans ce domaine : *Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, 2007 CSC 33, [2007] 2 R.C.S. 793. Avant de conclure que la demande de contrôle judiciaire du contribuable devait être rejetée dans cette affaire, la Cour suprême a confirmé que, dans les circonstances indiquées, « [l]e recours au contrôle judiciaire demeure possible », mais « les tribunaux de révision ne doivent ouvrir la voie aux recours en contrôle judiciaire qu'avec beaucoup de circonspection » (aux paragraphes 8 et 11). Ces deux enseignements sont sains sur le plan de certains principes de droit administratif. Toutefois, la Cour suprême n'a pas fait état de ces principes dans ses brefs motifs.

[31] Certains avocats fiscalistes conférenciers et auteurs d'observations et de commentaires juridiques ont interprété les observations de la Cour suprême dans l'arrêt *Addison & Leyen* de manière isolée, en les détachant des principes du droit administratif. Selon eux, ces observations de la Cour suprême invitent le contribuable, quoique avec prudence, à s'adresser à la Cour fédérale pour faire sanctionner un traitement trop rigoureux ou inéquitable de la part du ministre. Le contribuable voit aussi à l'occasion des affaires où la Cour accorde une mesure pour l'exercice « inéquitable », « déraisonnable » ou « abusif » du pouvoir discrétionnaire — des mots qui, compris dans leur sens courant, sont autant d'invitations de s'adresser à la Cour. Sur cette base optimiste, certains contribuables introduisent des demandes de contrôle judiciaire. Toutefois, une interprétation aussi prometteuse de la jurisprudence *Addison & Leyen* repose sur un manque de connaissance ou de compréhension des principes du droit administratif.

[32] Almost always, applications for judicial review of administrative actions by the Minister in connection with assessments fail, especially in this Court. The failure rate now has led some to conclude that the judiciary “is simply not fulfilling” the responsibility of “controlling, through administrative-law procedures, the [Minister’s] exercise of government powers and ... protecting common citizens from abuses” [footnote omitted] in the exercise of tax audit and assessment powers: Guy Du Pont and Michael H. Lubetsky, “The Power To Audit is the Power To Destroy: Judicial Supervision of the Exercise of Audit Powers” (2013), 61 (Supp.) *Can. Tax J.* 103, at page 120.

[33] In another scholarly article, a lawyer notes a parade of “somewhat redundant” decisions and suggests the reasons prompting the lines drawn in the jurisprudence can be hard to discern or understand: David Jacyk, “The Dividing Line Between the Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts” (2008), 56 *Can. Tax J.* 661, at page 707; see also David Sherman, Annotation to *Pine Valley Enterprises Inc. v. The Queen*, 2010 TCC 324, [2010] G.S.T.C. 91 (in Taxnet Pro) (online).

[34] Administrative law has many moving parts, the interrelationship of which often is not understood. Collectively, these moving parts are what Du Pont and Lubetsky call “administrative-law procedures” [at page 120]. They say administrative law procedures control government powers and protect citizens from abuses. That is partly true.

[35] But administrative law procedures also protect the ability of administrative decision makers to exercise the powers given to them by law. Sometimes that law sets out when and how those exercises of powers can be challenged. Absent a constitutional challenge or the need for review based on the constitutional principle of the rule of law (*Crevier v. Attorney General of Quebec et al.*, [1981] 2 S.C.R. 220), courts must follow this legislation

[32] Les demandes de contrôle judiciaire de mesures administratives prises par le ministre relativement à une cotisation sont presque toujours rejetées, particulièrement par notre Cour. Le taux de rejet actuel a amené certains à conclure que le pouvoir judiciaire [TRADUCTION] « ne semble pas s’acquitter » de sa responsabilité relative au « contrôle, au moyen des procédures du droit administratif, de l’exercice des pouvoirs gouvernementaux [par le ministre] et dans la protection des citoyens ordinaires contre les abus » [note en bas de page omise] en ce qui a trait à l’exercice des pouvoirs de vérification et de cotisations fiscales : Guy Du Pont et Michael H. Lubetsky, « Pouvoir de vérifier, pouvoir de détruire : Supervision judiciaire de l’exercice des pouvoirs de vérification » (2013), 61 (Supp.) *Rev. fiscale can.* 81, à la page 100.

[33] Dans un autre article de doctrine, un avocat souligne l’existence d’une succession de décisions [TRADUCTION] « quelque peu redondantes » et laisse entendre qu’il peut être difficile de discerner ou de saisir les motifs justifiant les distinctions opérées par la jurisprudence : David Jacyk, « The Dividing Line Between the Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts » (2008), 56 *Rev. fiscale can.* 661, à la page 707; voir également David Sherman, annotations concernant la décision *Pine Valley Enterprises Inc. c. La Reine*, 2010 CCI 324 (dans Taxnet Pro) (en ligne).

[34] Le droit administratif comporte nombre de composantes évolutives dont l’interrelation est souvent mal comprise. Ensemble, ces composantes évolutives constituent ce que Du Pont et Lubetsky appellent les « procédures du droit administratif » [à la page 100]. Ces auteurs enseignent que les procédures du droit administratif contrôlent l’exercice des pouvoirs gouvernementaux et protègent les citoyens contre les abus. C’est en partie vrai.

[35] Or, les procédures du droit administratif protègent aussi la capacité des décideurs administratifs d’exercer les pouvoirs que la loi leur confère. Parfois, la loi précise les conditions permettant de contester l’exercice de ces pouvoirs, ainsi que la manière de le faire. En l’absence d’une contestation constitutionnelle ou de la nécessité d’un contrôle fondé sur le principe constitutionnel de la primauté du droit (*Crevier c. Procureur*

according to its terms. After all, the supremacy of laws passed by Parliament—a constitutional principle itself—forms part of the bedrock of administrative law.

[36] Broadly writ, administrative law courts enforce these and other principles and, when they clash, mediate them: see *Dunsmuir v. New Brunswick*, 2008 SCC 9, [2008] 1 S.C.R. 190, at paragraphs 27–30 (noting the tension between the rule of law and Parliamentary supremacy). Administrative law courts mediate the clashes by applying doctrines founded upon decades of well-considered solutions to practical problems – a mountain of decided cases. And in applying these doctrines, administrative law courts follow practices and procedures designed for this area of law.

[37] To deal with the appeal before us and to offer wider guidance, I begin with the practices and procedures governing notices of application for judicial review and motions to strike them. Then I shall turn to the doctrines underpinning judicial reviews in the area of tax.

D. Practice and procedure: notices of application for judicial review and motions to strike them

(1) Notices of application for judicial review: pleading requirements

[38] In a notice of application for judicial review, an applicant must set out a “precise” statement of the relief sought and a “complete” and “concise” statement of the grounds intended to be argued: *Federal Courts Rules*, SOR/98-106, paragraphs 301(d) and (e).

[39] A “complete” statement of grounds means all the legal bases and material facts that, if taken as true, will support granting the relief sought.

[40] A “concise” statement of grounds must include the material facts necessary to show that the Court can

*général du Québec et autres*, [1981] 2 R.C.S. 220), le juge doit appliquer la loi en l’état. Après tout, la suprématie des lois adoptées par le législateur fédéral — un principe constitutionnel en soi — fait partie des assises du droit administratif.

[36] Dans l’ensemble, le juge administratif applique ce principe et d’autres et, lorsque ceux-ci entrent en conflit, exerce le rôle de médiateur : voir l’arrêt *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, [2008] 1 R.C.S. 190, aux paragraphes 27 à 30 (où la Cour note la tension entre la primauté du droit et la suprématie législative). Le juge administratif assure la médiation des conflits en appliquant des principes fondés sur des décennies de solutions bien réfléchies à des problèmes pratiques : une jurisprudence très abondante. En appliquant ces principes, le juge administratif suit les pratiques et les procédures conçues pour ce domaine du droit.

[37] Pour que la Cour statue sur le présent appel et pour donner davantage d’explications, je commencerai par examiner les pratiques et les procédures régissant les avis de demande de contrôle judiciaire et les requêtes en radiation. Je me pencherai ensuite sur les principes fondamentaux en matière de contrôle concernant les affaires fiscales.

D. Les pratiques et les procédures : les avis de demande de contrôle judiciaire et les requêtes pour les faire radier

1) Les avis de demande de contrôle judiciaire : les exigences relatives aux actes de procédure

[38] Dans un avis de demande de contrôle judiciaire, le demandeur doit présenter un énoncé « précis » de la mesure demandée et un énoncé « complet et concis » des motifs qu’il entend invoquer : *Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106, alinéas 301d) et 301e).

[39] L’énoncé « complet » des motifs englobe tous les moyens de droit et les faits essentiels qui, s’ils sont exacts, appellent l’octroi de la mesure demandée.

[40] L’énoncé « concis » des motifs doit comprendre les faits essentiels propres à démontrer à la Cour qu’elle

and should grant the relief sought. It does not include the evidence by which those facts are to be proved.

[41] The evidence is supplied in the parties' affidavits at a later stage in the proceedings: rules 306 and 307, subject to restrictions in the case law (see, e.g. *Association of Universities and Colleges of Canada v. Canadian Copyright Licensing Agency (Access Copyright)*, 2012 FCA 22, 428 N.R. 297).

(2) The grounds stated in the notice of application for judicial review

[42] While the grounds in a notice of application for judicial review are supposed to be "concise", they should not be bald. Applicants who have some evidence to support a ground can state the ground with some particularity. Applicants without any evidence, who are just fishing for something, cannot.

[43] Thus, for example, it is not enough to say that an administrative decision maker "abused her discretion". The applicant must go further and say what the discretion was and how it was abused. For example, the applicant should plead that "the decision-maker fettered her discretion by blindly following the administrative policy on reconsiderations rather than considering all the circumstances, as section Y of statute X requires her to do".

[44] The statement of grounds in a notice of application for judicial review is not a list of categories of evidence the applicant hopes to find during the evidentiary stages of the application. Before a party can state a ground, the party must have some evidence to support it.

[45] It is an abuse of process to start proceedings and make entirely unsupported allegations in the hope that something will later turn up. See generally *Merchant Law Group v. Canada Revenue Agency*, 2010 FCA 184, 321 D.L.R. (4th) 301, at paragraph 34; *AstraZeneca Canada Inc. v. Novopharm Limited*, 2010 FCA 112, 83

peut et doit accorder la mesure demandée. Il ne comprend pas les éléments de preuve au moyen desquels ces faits doivent être prouvés.

[41] La preuve est produite au moyen des affidavits des parties à une étape ultérieure de l'instance : règles 306 et 307, sous réserve des restrictions imposées par la jurisprudence (voir, par exemple, l'arrêt *Association des universités et collèges du Canada c. Canadian Copyright Licensing Agency (Access Copyright)*, 2012 CAF 22).

2) Les motifs énoncés dans l'avis de demande de contrôle judiciaire

[42] Certes, les motifs présentés dans un avis de demande de contrôle judiciaire sont censés être « concis », mais ils ne doivent pas être trop succincts. Le demandeur qui dispose de certains éléments de preuve à l'appui d'un motif peut lui adjoindre certains détails. Le demandeur qui ne dispose d'aucun élément de preuve et qui « va à la pêche » n'a pas cette possibilité.

[43] À titre d'exemple, il ne suffit pas de dire qu'un décideur administratif « a abusé de son pouvoir discrétionnaire ». Le demandeur doit préciser la nature de ce pouvoir et en quoi le décideur en a abusé. Par exemple, le demandeur doit faire valoir que « le décideur a entravé son pouvoir discrétionnaire en se conformant aveuglément à la politique administrative en matière de réexamen au lieu de tenir compte de l'ensemble des circonstances, comme il y est tenu par l'article Y de la loi X ».

[44] L'énoncé des motifs dans un avis de demande de contrôle judiciaire n'est pas une liste de catégories d'éléments de preuve que le demandeur espère trouver au cours des étapes de la présentation de la preuve. Avant de pouvoir énoncer un motif, la partie doit avoir à sa disposition certains éléments de preuve à l'appui.

[45] Intenter une poursuite en formulant des allégations totalement infondées dans l'espoir de les étoffer par la suite constitue un abus de procédure. Voir, de façon générale, *Merchant Law Group c. Canada Agence du revenu*, 2010 CAF 184, au paragraphe 34; *AstraZeneca Canada Inc. c. Novopharm Limited*, 2010 CAF 112,

C.P.R. (4th) 241, at paragraph 5. Abuses of process can be redressed in many ways, such as adverse cost awards against parties, their counsel or both: rules 401 and 404.

[46] Sometimes evidence that could support an application for judicial review is found after the deadline for starting an application for judicial review: *Federal Courts Act*, above, subsection 18.1(2) (30 days). For example, a taxpayer might obtain evidence during Tax Court proceedings or as a result of information requests made under the *Access to Information Act*, R.S.C., 1985, c. A-1. In appropriate circumstances, the Court can grant an extension of time: *Federal Courts Act*, above, subsection 18.1(2).

(3) Motions to strike notices of application for judicial review

[47] The Court will strike a notice of application for judicial review only where it is “so clearly improper as to be bereft of any possibility of success” [footnote omitted]: *David Bull Laboratories (Canada) Inc. v. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 F.C. 588 (C.A.), at page 600. There must be a “show stopper” or a “knockout punch”—an obvious, fatal flaw striking at the root of this Court’s power to entertain the application: *Rahman v. Public Service Labour Relations Board*, 2013 FCA 117, at paragraph 7; *Donaldson v. Western Grain Storage By-Products*, 2012 FCA 286, at paragraph 6; *Hunt v. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 S.C.R. 959.

[48] There are two justifications for such a high threshold. First, the Federal Courts’ jurisdiction to strike a notice of application is founded not in the rules but in the Courts’ plenary jurisdiction to restrain the misuse or abuse of courts’ processes: *David Bull*, above, at page 600; *Canada (National Revenue) v. RBC Life Insurance Company*, 2013 FCA 50, 18 C.C.L.I. (5th) 263. Second, applications for judicial review must be brought quickly and must proceed “without delay” and “in a summary

au paragraphe 5. La Cour peut ordonner une mesure pour abus de procédure de plusieurs façons, par exemple en enjoignant à une partie ou à son avocat, ou aux deux, de payer les dépens adjugés en faveur de la partie adverse à la partie prise : règles 401 et 404.

[46] Parfois, des éléments de preuve susceptibles de justifier une demande de contrôle judiciaire sont trouvés après l’expiration du délai de présentation de la demande : *Loi sur les Cours fédérales*, précitée, au paragraphe 18.1(2) (30 jours). Par exemple, le contribuable peut éventuellement obtenir des éléments de preuve durant l’instance devant la Cour canadienne de l’impôt ou à la suite d’une demande d’information au titre de la *Loi sur l’accès à l’information*, L.R.C. (1985), ch. A-1. Dans certains cas, la Cour peut accorder un délai supplémentaire : *Loi sur les Cours fédérales*, précitée, au paragraphe 18.1(2).

3) Requête en radiation d’avis de demande de contrôle judiciaire

[47] La Cour n’accepte de radier un avis de demande de contrôle judiciaire que s’il est « manifestement irrégulier au point de n’avoir aucun chance d’être accueilli » [note en bas de page omise] : *David Bull Laboratories (Canada) Inc. c. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 C.F. 588 (C.A.), à la page 600. Elle doit être en présence d’une demande d’une efficacité assez radicale, un vice fondamental et manifeste qui se classe parmi les moyens exceptionnels qui infirmeraient à la base sa capacité à instruire la demande : *Rahman c. Commission des relations de travail dans la fonction publique*, 2013 CAF 117, au paragraphe 7; *Donaldson c. Western Grain Storage By-Products*, 2012 CAF 286, au paragraphe 6; *Hunt c. Carey Canada Inc.*, [1990] 2 R.C.S. 959.

[48] Il existe deux justifications d’un critère aussi rigoureux. Premièrement, la compétence de la Cour fédérale pour radier un avis de demande n’est pas tirée des Règles, mais plutôt de la compétence absolue qu’ont les cours de justice pour restreindre le mauvais usage ou l’abus des procédures judiciaires : *David Bull*, précité, à la page 600; *Canada (Revenu national) c. Compagnie d’assurance vie RBC*, 2013 CAF 50. Deuxièmement, les demandes de contrôle judiciaire doivent être introduites

way”: *Federal Courts Act*, above, subsection 18.1(2) and section 18.4. An unmeritorious motion—one that raises matters that should be advanced at the hearing on the merits—frustrates that objective.

(4) Scrutinizing the notice of application for judicial review

[49] Armed with sophisticated wordsmithing tools and cunning minds, skilful pleaders can make Tax Court matters sound like administrative law matters when they are nothing of the sort. When those pleaders illegitimately succeed, they frustrate Parliament’s intention to have the Tax Court exclusively decide Tax Court matters. Therefore, in considering a motion to strike, the Court must read the notice of application with a view to understanding the real essence of the application.

[50] The Court must gain “a realistic appreciation” of the application’s “essential character” by reading it holistically and practically without fastening onto matters of form: *Canada v. Domtar Inc.*, 2009 FCA 218, [2009] 6 C.T.C. 61, at paragraph 28; *Canada v. Roitman*, 2006 FCA 266, [2006] 5 C.T.C. 142, at paragraph 16; *Canada (Attorney General) v. TeleZone Inc.*, 2010 SCC 62, [2010] 3 S.C.R. 585, at paragraph 78.

(5) The admissibility of affidavits on a motion to strike

[51] As a general rule, affidavits are not admissible in support of motions to strike applications for judicial review.

[52] This general rule is justified by several considerations:

- Affidavits have the potential to trigger cross-examinations and refused questions and, thus, can delay applications for judicial review. This is contrary to Parliament’s requirement that applications for judicial

rapidement et être instruites « à bref délai » et « selon une procédure sommaire » : *Loi sur les Cours fédérales*, précitée, au paragraphe 18.1(2) et à l’article 18.4. Une requête totalement injustifiée — de celles qui soulèvent des questions de fond qui doivent être avancées à l’audience — fait obstacle à cet objectif.

4) L’examen approfondi de l’avis de demande de contrôle judiciaire

[49] Forts d’outils perfectionnés pour jouer sur les mots et d’un esprit rusé, les plaideurs habiles peuvent faire paraître des questions relevant de la Cour canadienne de l’impôt comme s’il s’agissait de questions de droit administratif alors qu’il n’en est rien. Lorsque ces plaideurs ont illégitimement gain de cause, ils détournent l’intention du législateur de voir la Cour canadienne de l’impôt trancher exclusivement les questions qui relèvent de la Cour canadienne de l’impôt. Par conséquent, lorsqu’elle est saisie d’une requête en radiation, la Cour doit lire l’avis de demande de manière à saisir la véritable nature de la demande.

[50] La Cour doit faire une « appréciation réaliste » de la « nature essentielle » de la demande en s’employant à en faire une lecture globale et pratique, sans s’attacher aux questions de forme : *Canada c. Domtar Inc.*, 2009 CAF 218, au paragraphe 28; *Canada c. Roitman*, 2006 CAF 266, au paragraphe 16; *Canada (Procureur général) c. TeleZone Inc.*, 2010 CSC 62, [2010] 3 R.C.S. 585, au paragraphe 78.

5) La recevabilité des affidavits dans une requête en radiation

[51] En règle générale, les affidavits ne sont pas recevables pour appuyer une requête en radiation d’une demande de contrôle judiciaire.

[52] Plusieurs considérations justifient cette règle générale :

- Les affidavits peuvent donner lieu à des contre-interrogatoires et des refus de répondre à des questions et ils risquent, en conséquence, de retarder l’examen des demandes de contrôle judiciaire. Ce genre de situation

review proceed “without delay” and be heard “in a summary way.”

- A respondent bringing a motion to strike a notice of application does not need to file an affidavit. In its motion, it must identify an obvious and fatal flaw in the notice of application, i.e. one apparent on the face of it. A flaw that can be shown only with the assistance of an affidavit is not obvious. A respondent’s inability to file evidence does not normally prejudice it. It can file evidence later on the merits of the review, subject to certain limitations, and often the merits can be heard within a few months. If an application has no merit, it will be dismissed soon enough. And if there is some need for faster determination of the merits, a respondent can always move for an order expediting the application.

- As for an applicant responding to a motion to strike an application, the starting point is that in such a motion the facts alleged in the notice of application are taken to be true: *Chrysler Canada Inc. v. Canada*, 2008 FC 727, [2008] 5 C.T.C. 174, at paragraph 20, affd on appeal, 2008 FC 1049, [2009] 1 C.T.C. 145. This obviates the need for an affidavit supplying facts. Further, an applicant must state “complete” grounds in its notice of application. Both the Court and opposing parties are entitled to assume that the notice of application includes everything substantial that is required to grant the relief sought. An affidavit cannot be admitted to supplement or buttress the notice of application.

[53] Exceptions to the rule against admitting affidavits on motions to strike should be permitted only where the justifications for the general rule of inadmissibility are not undercut, and the exception is in the interests of justice.

[54] For example, one exception, relevant in this case, is where a document is referred to and incorporated by reference in a notice of application. A party may file an affidavit merely appending the document, nothing more, for the assistance of the Court.

est contraire à l’exigence du législateur selon laquelle les demandes doivent être instruites « à bref délai » et « selon une procédure sommaire ».

- Le défendeur qui introduit une requête en radiation d’un avis de demande n’est pas tenu de déposer un affidavit. Dans sa requête, il doit signaler l’existence d’un vice fondamental et manifeste dans l’avis de demande, à savoir un vice qui semble évident. Un vice dont la démonstration nécessite le recours à un affidavit n’est pas manifeste. Normalement, l’incapacité du défendeur de produire un élément de preuve ne lui est pas préjudiciable. Celui-ci peut déposer l’élément de preuve plus tard lorsque la demande est examinée au fond, sous réserve de certaines restrictions, et la Cour peut souvent statuer sur le fond dans un délai de quelques mois. Si la demande est infondée, elle est rejetée assez tôt. Et s’il est nécessaire de statuer plus rapidement sur le fond, le défendeur peut toujours demander une ordonnance en accélération de l’instruction de la demande.

- Dans le cas du demandeur qui répond à une requête en radiation de la demande, il faut partir du principe que dans pareille requête, les faits allégués dans l’avis de demande sont tenus pour avérés : *Chrysler Canada Inc. c. Canada*, 2008 CF 727, au paragraphe 20, confirmé en appel, 2008 CF 1049. Cela élimine la nécessité de faire état des faits au moyen d’un affidavit. De plus, le demandeur doit présenter un énoncé « complet » des motifs dans son avis de demande. La Cour ainsi que les parties opposées peuvent à bon droit supposer que l’avis de demande renferme tout ce qui est essentiel pour octroyer la réparation demandée. L’avis de demande ne peut être complété ou renforcé par un affidavit.

[53] Les exceptions à la règle de l’irrecevabilité des affidavits dans les requêtes en radiation ne doivent être permises que dans les cas où elles ne vont pas à l’encontre des justifications à la règle générale de l’irrecevabilité, et où l’exception sert l’intérêt de la justice.

[54] Par exemple, constitue une exception, pertinente en l’espèce, le fait pour un document d’être mentionné et incorporé par renvoi à l’avis de demande. Une partie peut produire un affidavit joignant simplement le document en annexe, sans plus, afin d’aider la Cour.

[55] In this case, before the Prothonotary, both parties filed evidence on the motion to strike.

[56] The Minister filed a short affidavit of an official who maintains records at the Canada Revenue Agency. The affidavit appends the assessments for Part XIII tax made against JP Morgan for the 2002, 2003 and 2004 taxation years—the documents under attack in the notice of application. The affidavit does not offer any editorial commentary or supplementary information concerning the assessments.

[57] The affidavit filed by the Minister is unobjectionable, as it merely appends a document referred to and incorporated by reference in a notice of application.

[58] JP Morgan filed an affidavit of its executive director responsible for managing its financial affairs. The affidavit offers evidence concerning JP Morgan, the nature of its business and considerable information about the Minister's audit and her shift to earlier taxation years. It appends letters sent by the Minister during the audit, an audit report, JP Morgan's notices of objection to the assessment for the 2002 taxation year, and the facts and reasons for the notices of objection.

[59] Before the Prothonotary, the Minister sought to strike JP Morgan's affidavit. The Prothonotary declined to strike the affidavit.

[60] The Prothonotary correctly observed (at paragraph 24) that “in the ordinary course affidavit evidence is not permitted on motions to strike” and “notices of application must be accepted on [their] face”. However, the Prothonotary considered the affidavit proper, as it “goes to the issues of why this Court has jurisdiction to deal with the decision by way of judicial review” and “does not contain information which is unknown to the [Minister]” (at paragraph 24).

[55] En l'espèce, les deux parties ont déposé devant le protonotaire des éléments de preuve relativement à la requête en radiation.

[56] Le ministre a produit un court affidavit souscrit par un fonctionnaire affecté à la tenue des dossiers à l'Agence du revenu du Canada. L'affidavit joint en annexe les cotisations établies au titre de la partie XIII contre JP Morgan pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004, soit les documents controversés dans l'avis de demande. L'affidavit ne contient ni observations ni renseignements supplémentaires concernant les cotisations.

[57] L'affidavit que le ministre a produit est acceptable, puisqu'il joint simplement en annexe un document mentionné et incorporé par renvoi à l'avis de demande.

[58] JP Morgan a déposé un affidavit de son directeur administratif chargé de la gestion de ses affaires financières. Cet affidavit contient des éléments de preuve concernant JP Morgan, la nature de ses activités et une foule de renseignements sur la vérification menée par le ministre et sa nouvelle approche à l'égard des années d'imposition antérieures. L'affidavit est accompagné de lettres envoyées par le ministre durant la vérification, d'un rapport de vérification, des avis d'opposition de JP Morgan à la cotisation établie pour l'année d'imposition 2002, ainsi que les faits et des motifs sur lesquels reposent les avis d'opposition.

[59] Devant le protonotaire, le ministre a sollicité la radiation de l'affidavit de JP Morgan. Le protonotaire a refusé de radier l'affidavit.

[60] Le protonotaire a observé à raison (au paragraphe 24) que « la preuve par affidavit n'est normalement pas recevable dans le cadre d'une requête en radiation » et que « les avis de demande doivent être admis de prime abord ». Toutefois, le protonotaire a conclu que l'affidavit était régulier, puisqu'il « traite de la question de savoir pourquoi la Cour a compétence pour examiner la décision dans le cadre d'un contrôle judiciaire » et qu'il « ne renferme aucun renseignement que [le ministre] ne connaît pas » (au paragraphe 24).

[61] In the end, the Prothonotary's admissibility ruling was of no consequence. JP Morgan's affidavit does not appear to have factored significantly into the Prothonotary's decision and the Federal Court did not refer to it when reviewing the Prothonotary's decision. Finally, in her notice of appeal to this Court, the Minister has not challenged the Prothonotary's admissibility ruling. Therefore, it is not necessary to consider the matter further.

[62] For the benefit of future cases, however, I will offer some brief guidance.

[63] In the circumstances of this case, I disagree with the Prothonotary's view that the affidavit tendered by JP Morgan was admissible because the Court's jurisdiction was in issue. In drafting the grounds in support of their notices of application, applicants should plead the reasons why the Court has jurisdiction. After all, the Court's jurisdiction is statutory, the Court must have jurisdiction to entertain the application and grant the relief sought, and paragraph 301(e) requires relevant statutory provisions to be pleaded.

[64] In my view, the affidavit tendered by JP Morgan is admissible only to the extent it describes, in an uncontroversial way, the policies mentioned in the notice of application which, on a fair reading, are incorporated into the notice of application by reference. The remainder of the affidavit, however, is either irrelevant or adds information not included in the grounds offered in support of the application. Regardless of whether this additional information in the affidavit was known to the Minister, it should not have been before the Court on the motion to strike.

(6) Procedures after an unsuccessful motion to strike

[65] If a motion to strike fails, the judicial review proceeds according to rules 306–319. The judicial review does not necessarily stop the Minister's pre-assessment or post-assessment processes or the Tax Court's appeal processes. The Minister and the Tax

[61] Au final, la décision du protonotaire quant à la recevabilité n'a eu aucune conséquence. L'affidavit de JP Morgan ne semble pas avoir occupé une place importante dans la décision du protonotaire et la Cour fédérale n'y a pas fait référence lorsqu'elle a examiné cette décision. Enfin, dans son avis d'appel devant notre Cour, le ministre n'a pas contesté la décision du protonotaire touchant la recevabilité. Il n'y a donc pas lieu de l'examiner davantage.

[62] Cependant, je ferai de brèves observations qui pourront être utiles à l'occasion d'affaires ultérieures.

[63] Au vu des circonstances de la présente affaire, je ne peux souscrire à l'avis du protonotaire selon lequel l'affidavit présenté par JP Morgan était recevable au motif que la compétence de la Cour était en litige. Lorsqu'il rédige les motifs à l'appui de son avis de demande, le demandeur doit indiquer les raisons pour lesquelles la Cour a compétence. Après tout, la compétence de la Cour est d'origine législative et la Cour doit avoir compétence pour statuer sur la demande et accorder la mesure demandée. De plus, l'alinéa 301e) des Règles prescrit de mentionner les dispositions législatives pertinentes.

[64] À mon sens, l'affidavit présenté par JP Morgan est recevable seulement dans la mesure où il recense, sans controverse, les politiques mentionnées dans l'avis de demande, lesquelles, selon une interprétation objective, sont incorporées par renvoi dans l'avis de demande. Toutefois, le reste du contenu de l'affidavit n'est pas pertinent ou il ajoute des renseignements qui ne figurent pas dans les motifs à l'appui de la demande. Il n'est pas important de savoir si ces renseignements additionnels étaient connus du ministre : ils n'auraient pas dû être présentés à la Cour dans le cadre de la requête en radiation.

6) Les procédures consécutives au rejet d'une requête en radiation

[65] Si la requête en radiation est rejetée, la procédure en contrôle judiciaire peut avoir lieu comme le prévoient les règles 306 à 319. Cette procédure ne met pas nécessairement un terme aux processus du ministre qui précèdent ou qui suivent la cotisation, non plus

Court may continue with their respective processes unless the Federal Court issues a stay under the test in *RJR — MacDonald Inc. v. Canada (Attorney General)*, [1994] 1 S.C.R. 311.

qu'aux processus d'appel de la Cour canadienne de l'impôt. Le ministre et la Cour canadienne de l'impôt peuvent poursuivre leurs procédures respectives, sauf si la Cour fédérale ordonne la suspension en application du critère énoncé dans l'arrêt *RJR — MacDonald Inc. c. Canada (Procureur général)*, [1994] 1 R.C.S. 311.

E. General principles governing when notices of application for judicial review in tax matters should be struck

E. Les principes généraux régissant les cas où il y a lieu de rejeter un avis de demande de contrôle judiciaire en matière fiscale

[66] Administrative law authorities from this Court and the Supreme Court of Canada—including the Supreme Court's decision in *Addison & Leyen*, above—show that any of the following qualifies as an obvious, fatal flaw warranting the striking out of a notice of application:

[66] Selon la jurisprudence en droit administratif de notre Cour et de la Cour suprême du Canada — notamment l'arrêt *Addison & Leyen* de la Cour suprême, précité —, l'un ou l'autre des éléments suivants constitue un vice fondamental et manifeste qui appelle la radiation de l'avis de demande :

(1) the notice of application fails to state a cognizable administrative law claim which can be brought in the Federal Court;

1) l'avis de demande ne révèle aucune action recevable en droit administratif qui peut être introduite devant la Cour fédérale;

(2) the Federal Court is not able to deal with the administrative law claim by virtue of section 18.5 of the *Federal Courts Act* or some other legal principle; or

2) l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* ou quelque autre principe juridique interdit à la Cour fédérale de se prononcer sur le recours en droit administratif;

(3) the Federal Court cannot grant the relief sought.

3) la Cour fédérale ne peut accorder la mesure demandée.

I shall examine each of these objections in turn.

J'examinerai ces enseignements à tour de rôle.

(1) The notice of application fails to state a cognizable administrative law claim which can be brought in the Federal Court

1) L'avis de demande ne révèle aucune action recevable en droit administratif qui peut être introduite devant la Cour fédérale

[67] Cognizable administrative law claims satisfy two requirements.

[67] Les actions recevables en droit administratif répondent à deux exigences.

[68] First, the judicial review must be available under the *Federal Courts Act*. There are certain basic prerequisites imposed by sections 18 and 18.1 of the *Federal Courts Act*: *Air Canada v. Toronto Port Authority*, 2011 FCA 347, 426 N.R. 131 (summary of many, but not necessarily all, of the relevant prerequisites).

[68] Premièrement, la procédure en contrôle judiciaire doit être possible sous le régime de la *Loi sur les Cours fédérales*. Les articles 18 et 18.1 de la *Loi sur les Cours fédérales* imposent certains prérequis de base : *Air Canada c. Administration portuaire de Toronto*, 2011 CAF 347 (résumé, pas nécessairement exhaustif, de nombreux préalables pertinents).

[69] Overall, there is no doubt that, subject to the limitations discussed below, the Federal Court can review the Minister's actions under section 18 of the *Federal Courts Act* in certain situations: *Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94; *Addison & Leyen*, above, at paragraph 8. Behind section 18 stands the Court's plenary "superintending power over the Minister's actions in administering and enforcing the Act": *Canada (National Revenue) v. Derakhshani*, 2009 FCA 190, 2009 D.T.C. 5121, at paragraphs 10 and 11 and *RBC Life Insurance Company*, above, at paragraph 35, interpreting and applying *Canada (Human Rights Commission) v. Canadian Liberty Net*, [1998] 1 S.C.R. 626, at paragraphs 33, 36, 38 and 39.

[70] Second, the application must state a ground of review that is known to administrative law or that could be recognized in administrative law. Grounds known to administrative law include the following:

- *Lack of vires*. Administrative action must be based on or find its source in legislation, express or implied: *Tranchemontagne v. Ontario (Director, Disability Support Program)*, 2006 SCC 14, [2006] 1 S.C.R. 513, at paragraph 16. Administrative action cannot be unconstitutional in itself, be authorized by unconstitutional legislation or be taken under subordinate legislation that is not authorized by its governing statute. These are often called issues of *vires*.

- *Procedural unacceptability*. Most administrative action must be taken in a procedurally fair manner. On the threshold issue whether obligations of procedural fairness are owed, see *Minister of National Revenue v. Coopers and Lybrand*, [1979] 1 S.C.R. 495; *Martineau v. Matsqui Institution Disciplinary Board*, [1980] 1 S.C.R. 602; *Cardinal et al. v. Director of Kent Institution*, [1985] 2 S.C.R. 643. Where procedural fairness obligations are owed, the level of procedural fairness can be dictated by statute or, in the absence of statutory dictation, varies according to a common law test: *Baker v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1999] 2 S.C.R. 817, at paragraphs 21–28.

[69] Tout compte fait et sous réserve des restrictions discutées ci-après, il ne fait aucun doute qu'en vertu de l'article 18 de la *Loi sur les Cours fédérales*, la Cour fédérale a compétence pour se prononcer, dans certains cas, sur les agissements du ministre : *Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94; *Addison & Leyen*, précité, au paragraphe 8. Sous-jacent à l'article 18 réside le « pouvoir [absolu] de surveillance [de la Cour] sur les agissements du ministre dans le cadre de l'administration et de la mise en œuvre de la Loi » : *Canada (Revenu national) c. Derakhshani*, 2009 CAF 190, aux paragraphes 10 et 11; *Compagnie d'assurance vie RBC*, précité, au paragraphe 35, dans lequel j'ai interprété et suivi l'arrêt *Canada (Commission des droits de la personne) c. Canadian Liberty Net*, [1998] 1 R.C.S. 626, aux paragraphes 33, 36, 38 et 39.

[70] Deuxièmement, la demande doit énoncer un motif de contrôle connu en droit administratif ou susceptible d'être reconnu en droit administratif. Les motifs connus en droit administratif sont les suivants :

- *L'absence de compétence*. Une mesure administrative trouve son fondement et sa source, expresse ou implicite, dans un texte législatif : *Tranchemontagne c. Ontario (Directeur du Programme ontarien de soutien aux personnes handicapées)*, 2006 CSC 14, [2006] 1 R.C.S. 513, au paragraphe 16. Une mesure administrative ne peut être ni inconstitutionnelle en elle-même, ni avalisée par une loi inconstitutionnelle, ni prise en vertu de mesures législatives déléguées qui ne sont pas autorisées par sa loi habilitante. C'est ce qu'on appelle souvent les questions de compétence.

- *L'irrecevabilité quant à la procédure*. La plupart des mesures administratives doivent être prises d'une manière équitable sur le plan procédural. Sur la question préliminaire de savoir s'il existe des obligations d'équité procédurale, voir *Ministre du Revenu national c. Coopers and Lybrand*, [1979] 1 R.C.S. 495; *Martineau c. Comité de discipline de l'Institution de Matsqui*, [1980] 1 R.C.S. 602; *Cardinal et autre c. Directeur de l'Établissement Kent*, [1985] 2 R.C.S. 643. Lorsqu'il y a obligation d'équité procédurale, le niveau d'équité peut être prescrit par la loi ou, en l'absence d'une directive donnée par la loi, peut varier en fonction d'un critère de common law : *Baker c. Canada (Ministre de la*

• *Substantive unacceptability.* Depending on which standard of review applies, administrative action must either be correct or fall within a range of outcomes that are acceptable or defensible on the facts and the law (i.e. reasonable): *Dunsmuir*, above; *Alberta (Information and Privacy Commissioner) v. Alberta Teachers' Association*, 2011 SCC 61, [2011] 3 S.C.R. 654. In the case of reasonableness, the range can be narrow or broad depending on the circumstances: *Catalyst Paper Corp. v. North Cowichan (District)*, 2012 SCC 2, [2012] 1 S.C.R. 5, at paragraphs 17, 18 and 23; *Canada (Citizenship and Immigration) v. Khosa*, 2009 SCC 12, [2009] 1 S.C.R. 339, at paragraph 59; *Canada (Attorney General) v. Canadian Human Rights Commission*, 2013 FCA 75, 277 C.R.R. (2d) 233, at paragraphs 13 and 14. "Reasonableness" is a term of art defined by the cases—it does not carry its colloquial meaning.

[71] In many judicial reviews of decisions by the Minister, parties allege that the Minister "abused her discretion". The Supreme Court in *Addison & Leyen*, above, at paragraph 8 contemplated that sometimes such abuses can form the basis of an application for judicial review.

[72] Two of the most noteworthy, recognized examples of abuse include:

- Pursuit of an improper purpose or bad faith decision-making—that is, decision making for a purpose not authorized by the statute: *Re Multi-Malls Inc. et al. and Minister of Transportation and Communications et al.*, 1976 CanLII 623, 14 O.R. (2d) 49 (C.A.); *Doctors Hospital and Minister of Health et al., Re*, 1976 CanLII 739, 12 O.R. (2d) 164 (Div. Ct.); *Padfield v. Minister of Agriculture, Fisheries & Food*, [1968] A.C. 997 (H.L.); and see also *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121.

- Fettering of discretion or acting under the dictation of someone not authorized to make the decision: e.g. *Maple*

*Citoyenneté et de l'Immigration*), [1999] 2 R.C.S. 817, aux paragraphes 21 à 28.

- *L'irrecevabilité quant au fond.* Compte tenu de la norme de contrôle qui joue, la mesure administrative doit être bien fondée ou appartenir aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit (c'est-à-dire, « raisonnable ») : *Dunsmuir*, précité; *Alberta (Information and Privacy Commissioner) c. Alberta Teachers' Association*, 2011 CSC 61, [2011] 3 R.C.S. 654. Dans le cas du caractère raisonnable de la mesure, l'éventail des issues raisonnables peut être limité ou large, tout dépendant des circonstances : *Catalyst Paper Corp. c. North Cowichan (District)*, 2012 CSC 2, [2012] 1 R.C.S. 5, aux paragraphes 17, 18 et 23; *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Khosa*, 2009 CSC 12, [2009] 1 R.C.S. 339, au paragraphe 59; *Canada (Procureur général) c. Commission canadienne des droits de la personne*, 2013 CAF 75, aux paragraphes 13 et 14. Le « caractère raisonnable » est une expression consacrée, définie par la jurisprudence — elle n'est pas employée dans son sens courant.

[71] Dans bon nombre de procédures en contrôle judiciaire des décisions du ministre, les parties soutiennent que celui-ci a « abusé de son pouvoir discrétionnaire ». La Cour suprême, dans l'arrêt *Addison & Leyen*, précité, au paragraphe 8, constate que parfois, ce genre d'abus peut servir de fondement à une demande de contrôle judiciaire.

[72] Voici deux exemples d'abus parmi les plus importants :

- la poursuite de fins illicites ou une décision prise de mauvaise foi — à savoir une décision prise pour des fins non autorisées par la loi : *Re Multi-Malls Inc. et al. and Minister of Transportation and Communications et al.*, 1976 CanLII 623, 14 O.R. (2d) 49 (C.A.); *Doctors Hospital and Minister of Health et al., Re*, 1976 CanLII 739, 12 O.R. (2d) 164 (C. div.); *Padfield v. Minister of Agriculture, Fisheries & Food*, [1968] A.C. 997 (H.L.); voir aussi l'arrêt *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] R.C.S. 121;

- l'entrave à l'exercice du pouvoir discrétionnaire ou l'exercice de ce pouvoir sous la dictée d'une

*Lodge Farms Ltd. v. Government of Canada*, [1982] 2 S.C.R. 2; *Stemijon Investments Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2011 FCA 299, 341 D.L.R. (4th) 710 (tax context).

(See generally David J. Mullan, *Administrative Law* (Toronto: Irwin Law, 2001), at pages 100–113.)

[73] For the purposes of the above taxonomy, these two types of abuse of discretion are best regarded as matters of substantive unacceptability. Some analyse these as independent nominate grounds of automatic review—if decision makers do these things, their decisions are automatically invalid: see *Thamotharem v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, 2007 FCA 198, [2008] 1 F.C.R. 385. Others view these as examples of decisions that are outside the *Dunsmuir* range of acceptability or defensibility: *Stemijon Investments Ltd.*, above, at paragraphs 20–24. Regardless of how these are analysed, they are claims that sound in administrative law.

[74] At one time, the taking into account of irrelevant considerations and the failure to take into account relevant considerations were nominate grounds of review—if they happened, an abuse of discretion automatically was present. However, over time, calls arose for decision makers to be given some leeway to determine whether or not a consideration is relevant: see, e.g. *Baker*, above, at paragraph 55; *Dr. Q v. College of Physicians and Surgeons of British Columbia*, 2003 SCC 19, [2003] 1 S.C.R. 226, at paragraph 24. Today, the evolution is complete: courts must defer to decision makers' interpretations of statutes they commonly use, including a decision maker's assessment of what is relevant or irrelevant under those statutes: *Dunsmuir*, above, at paragraph 54; *Alberta Teachers' Association*, above, at paragraph 34. Accordingly, the current view is that these are not nominate categories of review, but rather matters falling for consideration under *Dunsmuir* reasonableness review: see *Antrim Truck Centre Ltd. v. Ontario (Transportation)*, 2013 SCC 13, [2013] 1 S.C.R. 594, at paragraphs 53 and 54.

personne non autorisée à prendre la décision : voir, par exemple, *Maple Lodge Farms Ltd. c. Gouvernement du Canada*, [1982] 2 R.C.S. 2; *Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299 (contexte fiscal).

(Voir, de façon générale, David J. Mullan, *Administrative Law* (Toronto : Irwin Law, 2001), aux pages 100 à 113.)

[73] Pour les besoins de la taxinomie ci-dessus, il est préférable de considérer ces deux types d'abus comme des questions d'irrecevabilité quant au fond. Certains juges les considèrent comme des motifs prévus et indépendants justifiant un contrôle automatique — si le décideur se livre à ces abus, ses décisions sont automatiquement invalides : voir l'arrêt *Thamotharem c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2007 CAF 198, [2008] 1 R.C.F. 385. D'autres y voient des exemples de décisions qui n'appartiennent pas aux issues acceptables pouvant se justifier, selon le critère établi par la jurisprudence *Dunsmuir* : *Stemijon Investments Ltd.*, précité, aux paragraphes 20 à 24. Peu importe la façon dont ces décisions sont analysées, ces analyses sont fondées en droit administratif.

[74] À une certaine époque, le fait de prendre en compte des considérations non pertinentes et celui de ne pas prendre en compte des considérations pertinentes étaient des motifs de contrôle prévus — dans ces cas, un abus du pouvoir discrétionnaire était automatiquement présent. Avec le temps, cependant, on a réclamé pour les décideurs une certaine latitude pour rechercher si une considération est pertinente : voir l'arrêt *Baker*, précité, au paragraphe 55; *Dr Q c. College of Physicians and Surgeons of British Columbia*, 2003 CSC 19, [2003] 1 R.C.S. 226, au paragraphe 24. Aujourd'hui, l'évolution est complète : le juge doit s'en remettre aux interprétations que font les décideurs des lois qu'ils utilisent habituellement, notamment à leurs analyses de ce qui est pertinent ou non sous le régime de ces lois : *Dunsmuir*, précité, au paragraphe 54; *Alberta Teachers' Association*, précité, au paragraphe 34. Il est donc actuellement admis que ces interprétations et analyses ne sont pas des catégories de contrôle prévues, mais plutôt des questions à examiner selon le critère du caractère raisonnable établi par la jurisprudence *Dunsmuir* : voir l'arrêt *Antrim Truck Centre Ltd. c. Ontario (Transports)*,

[75] Some matters by themselves, without more, do not constitute an abuse of discretion, i.e. they are not substantively unreasonable under *Dunsmuir*. Here are two examples:

- *Expectations of a substantive outcome.* Sometimes an administrative decision maker may lead one to believe that a particular substantive decision will be made but then fails to make it. Even though the person has a legitimate expectation that a particular substantive outcome will be reached, that expectation is not enforceable: *Agraira v. Canada (Public Safety and Emergency Preparedness)*, 2013 SCC 36, [2013] 2 S.C.R. 559, at paragraph 97; *Reference re Canada Assistance Plan (B.C.)*, [1991] 2 S.C.R. 525; *St. Ann's Fishing Club v. The King*, [1950] S.C.R. 211, *per* Rand J., at page 220 (“there can be no estoppel in the face of an express provision of a statute”); *The King v. Dominion of Canada Postage Stamp Vending Co. Ltd.*, [1930] S.C.R. 500; *Canada v. South Yukon Forest Corporation*, 2012 FCA 165, 4 B.L.R. (5th) 31, at paragraph 79. In the tax context, see *M.N.R. v. Inland Industries Limited*, [1974] S.C.R. 514; *Louis Sheff (1984) Inc. v. The Queen*, 2003 TCC 589, [2004] 1 C.T.C. 2301, at paragraph 45 (“an estoppel cannot override the law of the land and ... the Crown is not bound by the errors or omissions of its servants”); *Gibbon v. The Queen*, [1978] 1 F.C. 247 (T.D.).

- *Departures from policies.* Changes in policies or departures from policies, by themselves, do not constitute an abuse of discretion or make a decision unreasonable: *Comeau's Sea Foods Ltd. v. Canada (Minister of Fisheries and Oceans)*, [1997] 1 S.C.R. 12. Administrative decision makers are bound to apply the law of the land, not their administrative policies, to the facts before them. For example, in the tax context, information bulletins do not create estoppels: *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663 (C.A.), at page 674; *Stickel v. Minister of National Revenue*, [1972] F.C. 672 (T.D.), at page 685.

2013 CSC 13, [2013] 1 R.C.S. 594, aux paragraphes 53 et 54.

[75] Certaines questions, prises isolément et considérées en elles-mêmes, ne constituent pas un abus de pouvoir discrétionnaire, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas substantiellement déraisonnables selon la jurisprudence *Dunsmuir*. Voici deux exemples :

- *L'attente d'un résultat quant au fond.* Parfois, le décideur administratif amène une personne à croire qu'il prendra une décision particulière sur le fond, puis omet de la prendre. Même si la personne a une attente légitime d'un résultat quant au fond à l'égard d'une affaire particulière, cette attente n'est pas exécutoire : *Agraira c. Canada (Sécurité et Protection civile)*, 2013 CSC 36, [2013] 2 R.C.S. 559, au paragraphe 97; *Renvoi relatif au régime d'assistance publique du Canada (C.-B.)*, [1991] 2 R.C.S. 525; *St. Ann's Fishing Club v. The King*, [1950] R.C.S. 211, motifs du juge Rand, à la page 220 ([TRADUCTION] « il ne peut y avoir préclusion face à une disposition explicite d'une loi »); *The King v. Dominion of Canada Postage Stamp Vending Co. Ltd.*, [1930] R.C.S. 500; *Canada c. South Yukon Forest Corporation*, 2012 CAF 165, au paragraphe 79. Dans le contexte fiscal, voir l'arrêt *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.*, [1974] R.C.S. 514; *Louis Sheff (1984) Inc. c. La Reine*, 2003 CCI 589, au paragraphe 45 (« une préclusion ne peut aller à l'encontre des lois d'application générale, et la Couronne n'est pas liée par les erreurs ou omission de ses préposés »); *Gibbon c. La Reine*, [1978] 1 C.F. 247 (1<sup>re</sup> inst.).

- *La dérogation aux politiques.* Un changement ou une dérogation à une politique ne constitue pas en soi un abus du pouvoir discrétionnaire et ne rend pas une décision déraisonnable : *Comeau's Sea Foods Ltd. c. Canada (Ministre des Pêches et des Océans)*, [1997] 1 R.C.S. 12. Les décideurs administratifs sont tenus d'appliquer les lois d'application générale, non leurs politiques administratives, aux faits qui leur sont présentés. Par exemple, en matière fiscale, un bulletin d'information ne donne pas lieu à préclusion : *Vaillancourt c. Sous-ministre M.R.N.*, [1991] 3 C.F. 663 (C.A.), à la page 674; *Stickel c. Le ministre du Revenu national*, [1972] C.F. 672 (1<sup>re</sup> inst.), à la page 685.

[76] *Addison & Leyen*, above, was a case where the taxpayer failed to state a cognizable administrative law claim. The taxpayer alleged that the Minister had abused his discretion by delaying too long in assessing the taxpayer. The Supreme Court found that this, in itself, was not an established ground of review, because of statutory language allowing the Minister to assess “at any time” (at paragraph 10):

The Minister is granted the discretion to assess a taxpayer at any time. This does not mean that the exercise of this discretion is never reviewable. However, in light of the words “at any time” used by Parliament in s. 160 [of the *Income Tax Act*], the length of the delay before a decision on assessing a taxpayer is made does not suffice as a ground for judicial review, except, perhaps, inasmuch as it allows for a remedy like mandamus to prod the Minister to act with due diligence once a notice of objection has been filed.

[77] On occasion in the tax context, parties have alleged that the Minister abused her discretion in making an assessment. To date, all such claims have been dismissed as not being cognizable because in assessing the tax liability of a taxpayer, the Minister generally has no discretion to exercise and, indeed, no discretion to abuse. Where the facts and the law demonstrate liability for tax, the Minister must issue an assessment: *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600 (C.A.), at page 602 (“the Minister has a statutory duty to assess the amount of tax payable on the facts as he finds them in accordance with the law as he understands it”).

[78] In this regard, as far as the assessments of a taxpayer’s own liability are concerned, the Minister does not have “any discretion whatever in the way in which [she] must apply the *Income Tax Act*” and must “follow it absolutely”: *Ludmer v. Canada*, [1995] 2 F.C. 3 (C.A.), at page 17; *Harris v. Canada*, [2000] 4 F.C. 37 (C.A.), at paragraph 36. This Court cannot stop the Minister

[76] Dans l’affaire *Addison & Leyen*, précitée, le contribuable n’avait pas révélé une action recevable en droit administratif. Le contribuable a allégué que le ministre avait abusé de son pouvoir discrétionnaire en retardant abusivement l’établissement de la cotisation du contribuable. La Cour suprême a conclu que ce fait, en soi, ne constitue pas un motif reconnu d’intervention, étant donné que le libellé de la disposition législative permet au ministre d’établir la cotisation « en tout temps » (au paragraphe 10) :

Le ministre dispose du pouvoir discrétionnaire d’établir une cotisation à l’égard d’un contribuable en tout temps. Cela ne veut pas dire que l’exercice de ce pouvoir ne peut jamais faire l’objet d’un contrôle. Toutefois, en raison du terme « en tout temps » à l’article 160 [de la *Loi de l’impôt sur le revenu*], la longueur du délai écoulé avant qu’il soit décidé d’établir une cotisation à l’égard d’un contribuable ne suffit pas à fonder un contrôle judiciaire, sauf, peut-être, s’il s’agit d’autoriser un recours comme le *mandamus* pour inciter le ministre à faire preuve de diligence raisonnable une fois l’avis d’opposition déposé.

[77] À certaines occasions en matière fiscale, des parties ont soutenu que le ministre avait abusé de son pouvoir discrétionnaire en établissant la cotisation. Jusqu’à maintenant, ces allégations ont toutes été rejetées au motif qu’elles étaient irrecevables puisqu’aux fins de la détermination de l’impôt à payer par un contribuable, le ministre n’a généralement pas de pouvoir discrétionnaire à exercer et partant, aucun pouvoir discrétionnaire dont il puisse abuser. Lorsqu’il ressort des faits et de la loi qu’il doit y avoir assujettissement à l’impôt, le ministre doit établir une cotisation : *Galway c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600 (C.A.), à la page 602 (« le ministre a l’obligation, aux termes de la loi, de fixer le montant de l’impôt exigible d’après les faits qu’il établit et en conformité de son interprétation de la loi »).

[78] À cet égard, en ce qui a trait à l’établissement des cotisations par suite de l’assujettissement du contribuable à l’impôt, « [n]i 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 de manière absolue » : *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3 (C.A.), à

from carrying out this duty: *Canada Revenue Agency v. Tele-Mobile Company Partnership*, 2011 FCA 89, 2011 G.T.C. 2014, at paragraph 5 (in the context of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15); *Ludmer*, above, at page 9.

[79] This is supported by the principle that the Minister has no discretion to compromise a tax liability, i.e. by issuing, pursuant to a settlement agreement, an assessment that is not supported by the facts and the law: *Galway*, above; *Cohen v. Canada*, [1980] C.T.C. 318 (F.C.A.); *Harris*, above, at paragraph 37; *CIBC World Markets Inc. v. Canada*, 2012 FCA 3, [2012] G.S.T.C. 4; *Longley v. Canada (Revenue)*, 1992 CanLII 5961, 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.), at paragraph 19.

[80] In this section of the reasons, I have not tried to identify all claims that do or do not sound in administrative law. The key point, for present purposes, is that to survive a motion to strike, the applicant will have to point to some law capable of supporting the existence of a cognizable administrative law claim in the circumstances.

- (2) The Federal Court is barred from dealing with the administrative law claim by section 18.5 of the *Federal Courts Act* or some other legal principle

[81] *Addison & Leyen*, above, aptly illustrates this objection. The essential character of the taxpayer's application for judicial review was a challenge to the validity of the Minister's assessment of a person's liability under section 160 of the *Income Tax Act*. The taxpayer had adequate, effective recourse elsewhere: a Tax Court appeal. Applying section 18.5 of the *Federal Courts Act*, the Supreme Court found that judicial review did not lie (at paragraph 11):

la page 17; *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.), au paragraphe 36. Notre Cour ne peut empêcher le ministre de remplir ses fonctions : *Canada Agence du revenu c. Société Télé-Mobile*, 2011 CAF 89, au paragraphe 5 (dans le contexte de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15); *Ludmer*, précité, à la page 9.

[79] On s'appuie pour ceci sur le principe selon lequel le ministre n'a pas le pouvoir de se prêter à un compromis concernant les sommes réclamées, c'est-à-dire en établissant, à la suite d'une entente de règlement avec le contribuable, une cotisation qui n'est pas fondée sur les faits et le droit : *Galway*, précité; *Cohen c. Canada*, [1980] A.C.F. n° 501 (C.A.) (QL); *Harris*, précité, au paragraphe 37; *CIBC World Markets Inc. c. La Reine*, 2012 CAF 3; *Longley v. Canada (Revenue)*, 1992 CanLII 5961, 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.), au paragraphe 19.

[80] Dans la présente section des motifs, je n'ai pas tenté de recenser toutes les allégations qui sont véritablement justifiées ou non en droit administratif. Le point essentiel, aux fins de l'espèce, est le suivant : pour que la requête en radiation ne donne pas lieu au rejet de sa demande, le demandeur doit soulever un point de droit quelconque propre à justifier l'existence d'une action recevable en droit administratif dans les circonstances.

- 2) L'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* ou quelque autre règle de droit interdit à la Cour fédérale de se prononcer sur le recours en droit administratif

[81] L'affaire *Addison & Leyen*, précité, illustre judiciairement cette objection. La demande de contrôle judiciaire du contribuable consistait essentiellement en une contestation de la validité de la cotisation établie par le ministre à l'égard d'un contribuable assujéti à l'impôt en vertu de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Or, ce contribuable disposait d'un recours approprié et efficace ailleurs : un appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Appliquant l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales*, la Cour suprême a conclu que le recours en contrôle judiciaire n'était pas recevable (au paragraphe 11) :

The integrity and efficacy of the system of tax assessments and appeals should be preserved. Parliament has set up a complex structure to deal with a multitude of tax-related claims and this structure relies on an independent and specialized court, the Tax Court of Canada. Judicial review should not be used to develop a new form of incidental litigation designed to circumvent the system of tax appeals established by Parliament and the jurisdiction of the Tax Court. Judicial review should remain a remedy of last resort in this context.

Elsewhere, the Supreme Court explained that judicial review “is available, provided the matter is not otherwise appealable” in the Tax Court or will not be cured by way of appeal to the Tax Court: *Addison & Leyen*, above, at paragraph 8.

[82] In each of the following situations, an appeal to the Tax Court is available, adequate and effective in giving the taxpayer the relief sought, and so judicial review to the Federal Court is not available:

- *Validity of assessments.* The Tax Court has exclusive jurisdiction to review the correctness of assessments by way of appeal to that Court. Sections 165 and 169 of the *Income Tax Act* constitute a complete appeal procedure that allows taxpayers to raise in the Tax Court all issues relating to the correctness of the assessments, i.e. whether the assessment is supported by the facts of the case and the applicable law: *Minister of National Revenue v. Parsons*, [1984] 2 F.C. 331 (C.A.); *Northern and Central Gas Corp. v. Canada*, [1985] 1 C.T.C. 192 (F.C.T.D.); *Bechthold Resources Ltd. v. Canada (M.N.R.)*, [1986] 3 F.C. 116 (T.D.), at page 122; *Optical Recording Corp. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 309 (C.A.), at pages 320 and 321; *Brydges v. Kinsman*, [1992] 2 C.T.C. 411 (F.C.A.); *Devor v. Minister of National Revenue*, [1993] 1 C.T.C. 142 (F.C.A.); *Water’s Edge Village Estates (Phase II) Ltd. v. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 258 (F.C.T.D.); *Canada (Attorney General) v. Webster*, 2003 FCA 388, [2004] 1 C.T.C. 168; *Walker v. Canada*, 2005 FCA 393, [2006] 1 C.T.C. 130, at paragraph 15; *Sokolowska v. Canada*, 2005 FCA 29, [2005] 1 C.T.C. 375; *Angell v. Canada (Minister of National Revenue)*,

Il y a lieu de protéger l’intégrité et l’efficacité du système de cotisation et d’appel en matière fiscale. Le Parlement a édifié une structure complexe pour assurer le traitement d’une multitude de revendications se rapportant au fisc, et cette structure s’appuie sur un tribunal spécialisé et indépendant, la Cour canadienne de l’impôt. On ne saurait permettre que le contrôle judiciaire serve à créer une nouvelle forme de procédure connexe destinée à contourner le système d’appel établi par le Parlement en matière fiscale ainsi que la compétence de la Cour de l’impôt. Dans ce contexte, le contrôle judiciaire devrait demeurer un recours de dernier ressort.

La Cour suprême avait expliqué plus tôt que le recours en contrôle judiciaire « demeure possible dans la mesure où la question n’est pas autrement susceptible d’appel » devant la Cour canadienne de l’impôt ou ne sera pas réglée au moyen d’un appel devant la Cour de l’impôt : *Addison & Leyen*, précité, au paragraphe 8.

[82] Dans chacun des cas suivants, l’appel devant la Cour canadienne de l’impôt est possible, approprié et efficace et permet au contribuable d’obtenir la mesure demandée; le recours en contrôle judiciaire devant la Cour fédérale n’est donc pas possible :

- *La validité des cotisations.* La Cour canadienne de l’impôt a compétence exclusive quant à l’examen des cotisations au moyen d’un appel dont elle est saisie. Les articles 165 et 169 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* établissent une procédure d’appel complète qui permet au contribuable de soulever devant la Cour canadienne de l’impôt toutes les questions relatives au bien-fondé des cotisations, à savoir si les cotisations sont fondées sur les faits et conformes à la loi applicable : *Ministre du Revenu national c. Parsons*, [1984] 2 C.F. 331 (C.A.); *Northern and Central Gas Corp. c. Canada*, [1985] A.C.F. n° 111 (1<sup>re</sup> inst.) (QL); *Bechthold Resources Limited c. Canada (M.N.R.)*, [1986] 3 C.F. 116 (1<sup>re</sup> inst.), à la page 122; *Optical Recording Corp. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 309 (C.A.), aux pages 320 et 321 (C.A.); *Brydges c. Kinsman*, [1992] A.C.F. n° 1078 (C.A.) (QL); *Devor v. Minister of National Revenue*, [1993] 1 C.T.C. 142 (C.A.F.); *Water’s Edge Village Estates (Phase II) Ltd. c. Canada*, [1994] A.C.F. n° 93 (1<sup>re</sup> inst.) (QL); *Canada (Procureur général) c. Webster*, 2003 CAF 388; *Walker c. Canada*, 2005 CAF 393, au paragraphe 15; *Sokolowska c. Canada*, 2005 CAF 29;

2005 FC 782, 2005 DTC 5329; *Heckendorn v. Canada*, 2005 FC 802, [2005] 3 C.T.C. 140; *Walsh v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2006 FC 56, [2006] 2 C.T.C. 144; *Roitman*, above, at paragraph 20; *Smith et al. v. Canada (Attorney General) et al.*, 2006 BCCA 237, 61 B.C.L.R. (4th) 231. Therefore, it is not possible to bring a judicial review in the Federal Court raising the substantive acceptability of an assessment.

- *The admissibility of evidence supporting an assessment.* On an appeal, the Tax Court can consider the admissibility of evidence before it. To the extent that the conduct of the Minister is alleged to affect the admissibility of evidence, that must be litigated in the Tax Court, not in Federal Court by way of judicial review: *Redeemer Foundation v. Canada (National Revenue)*, 2008 SCC 46, [2008] 2 S.C.R. 643, at paragraph 28 (“[w]here a taxpayer has concerns regarding certain evidence being used against him for the purposes of re-assessment, the proper venue to challenge its admissibility is the Tax Court of Canada”). For example, the Tax Court is an adequate alternative forum for a ruling on the admissibility of the evidence obtained by the Minister as a result of a violation of the Charter [*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]]: *Canada v. O’Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 F.C. 180 (C.A.).

- *Abuses of the Tax Court’s own processes.* The Tax Court has jurisdiction to enforce its own rules, insist on standards of fairness, and prevent an abuse of its process: *Yacyshyn v. Canada*, 1999 CanLII 7552, [1999] 1 C.T.C. 139 (F.C.A.); *Canada v. Guindon*, 2013 FCA 153, 360 D.L.R. (4th) 515, at paragraph 55. That Court also has a plenary jurisdiction to take necessary steps to ensure the fairness of proceedings before it and, further, to restrain any abuses of its process: *RBC Life Insurance Company*, above, at paragraph 35. Misconduct within the Tax Court’s appeal process that can be dealt with by the Tax Court as part of its jurisdiction over its own processes must be litigated in the Tax Court, not in the

*Angell c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2005 CF 782; *Heckendorn c. Canada*, 2005 CF 802; *Walsh c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2006 CF 56; *Roitman*, précité, au paragraphe 20; *Smith et al. v. Canada (Attorney General) et al.*, 2006 BCCA 237, 61 B.C.L.R. (4th) 231. Par conséquent, il n’est pas possible d’introduire un contrôle judiciaire devant la Cour fédérale pour y soulever une question de fond sur la recevabilité d’une cotisation.

- *L’admissibilité d’un élément de preuve justifiant la cotisation.* Lors d’un appel, la Cour canadienne de l’impôt peut examiner si un élément de preuve dont elle est saisie est admissible. Dans la mesure où la conduite du ministre aurait nui à l’admissibilité d’un élément de preuve, cette admissibilité doit être débattue devant la Cour canadienne de l’impôt, et non devant la Cour fédérale par voie de contrôle judiciaire : *Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2008 CSC 46, [2008] 2 R.C.S. 643, au paragraphe 28 (« [I]orsqu’un contribuable craint que certains éléments de preuve soient utilisés contre lui pour l’établissement d’une nouvelle cotisation, il doit s’adresser à la Cour canadienne de l’impôt pour en contester l’admissibilité »). Par exemple, la Cour canadienne de l’impôt est un autre tribunal approprié pour obtenir une décision sur l’admissibilité d’une preuve obtenue par le ministre en contravention à la Charte [*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]] : *Canada c. O’Neill Motors Ltd.*, [1998] 4 C.F. 180 (C.A.).

- *Le recours abusif à la procédure interne de la Cour canadienne de l’impôt.* La Cour canadienne de l’impôt possède la compétence pour appliquer ses propres règles, insister sur le respect de normes d’équité et prévenir l’abus de sa procédure : *Yacyshyn c. Canada*, 1999 CanLII 7552 (C.A.F.); *Canada c. Guindon*, 2013 CAF 153, au paragraphe 55. De plus, cette Cour possède une compétence absolue pour assurer, par les moyens nécessaires, le caractère équitable de toute instance devant elle et pour prévenir tout abus de sa procédure : *Compagnie d’assurance vie RBC*, précité, au paragraphe 35. Le débat concernant une conduite fautive relative au processus d’appel de la

Federal Court by way of judicial review. The availability of these remedies in the Tax Court limits the availability of a judicial review in the Federal Court on the basis of the acceptability of the Tax Court's procedure.

- *Inadequate procedures followed by the Minister in making the assessment.* Procedural defects committed by the Minister in making the assessment are not, themselves, grounds for setting aside the assessment: *Main Rehabilitation Co. v. Canada*, 2004 FCA 403, 247 D.L.R. (4th) 597, at paragraph 7; *Webster*, above, at paragraph 20; *Canada v. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60 (C.A.), at page 67. To the extent the Minister ignored, disregarded, suppressed or misapprehended evidence, an appeal under the general procedure in the Tax Court is an adequate, curative remedy. In the Tax Court appeal, the parties will have the opportunity to discover and present documentary and oral evidence, and make submissions. Procedural rights available later can cure earlier procedural defects: *Posluns v. Toronto Stock Exchange et al.*, [1968] S.C.R. 330; *King v. University of Saskatchewan*, [1969] S.C.R. 678, at page 689; *Taiga Works Wilderness Equipment Ltd. v. British Columbia (Director of Employment Standards)*, 2010 BCCA 97, 316 D.L.R. (4th) 719, at paragraph 28; *Histed v. Law Society of Manitoba*, 2006 MBCA 89 (CanLII), 274 D.L.R. (4th) 326; *McNamara v. Ontario (Racing Commission)*, 1998 CanLII 7144, 164 D.L.R. (4th) 99 (Ont. C.A.).

[83] The Tax Court does not have jurisdiction on an appeal to set aside an assessment on the basis of reprehensible conduct by the Minister leading up to the assessment, such as abuse of power or unfairness: *Ereiser v. Canada*, 2013 FCA 20, [2013] 3 C.T.C. 49, at paragraph 38; *Roitman*, above, at paragraph 21; *Main Rehabilitation Co. Ltd.*, above, at paragraph 6; *Bolton v. Canada*, [1996] 3 C.T.C. 3 (F.C.A.); *Ginsberg v. Canada*, [1996] 3 F.C. 334 (C.A.); *Burrows v. The Queen*, 2005

Cour canadienne de l'impôt sur laquelle cette Cour peut statuer en raison de sa compétence applicable à sa propre procédure doit avoir lieu devant cette Cour, et non devant la Cour fédérale par voie du recours en contrôle judiciaire. La procédure de la Cour canadienne de l'impôt étant recevable, la possibilité d'un recours devant la Cour canadienne de l'impôt limite l'ouverture du recours en contrôle judiciaire devant la Cour fédérale.

- *Les procédures inappropriées suivies par le ministre dans l'établissement de la cotisation.* Les vices de procédure commis par le ministre dans l'établissement de la cotisation ne constituent pas, en eux-mêmes, un motif permettant de frapper de nullité la cotisation : *Main Rehabilitation Co. c. Canada*, 2004 CAF 403, au paragraphe 7; *Webster*, précité, au paragraphe 20; *Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.), à la page 67. Dans la mesure où le ministre a ignoré un élément de preuve, en a fait abstraction, l'a écarté ou l'a mal interprété, un appel interjeté sous le régime de la procédure générale de la Cour canadienne de l'impôt est un recours approprié et curatif. En appel devant cette Cour, les parties auront la possibilité d'interroger au préalable, d'obtenir la communication de documents, de présenter des preuves documentaires, d'appeler des témoins et de faire des observations. La jouissance ultérieure de droits procéduraux peut remédier à des vices de procédure antérieurs : *Posluns v. Toronto Stock Exchange et al.*, [1968] R.C.S. 330; *King v. University of Saskatchewan*, [1969] R.C.S. 678, à la page 689; *Taiga Works Wilderness Equipment Ltd. v. British Columbia (Director of Employment Standards)*, 2010 BCCA 97, 316 D.L.R. (4th) 719, au paragraphe 28; *Histed v. Law Society of Manitoba*, 2006 MBCA 89 (CanLII), 274 D.L.R. (4th) 326; *McNamara v. Ontario (Racing Commission)*, 1998 CanLII 7144, 164 D.L.R. (4th) 99 (C.A. Ont.).

[83] En appel, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas compétence pour annuler une cotisation établie sur la base d'une conduite fautive du ministre, tel un abus de pouvoir ou un manquement à l'équité, ayant donné lieu à la cotisation : *Ereiser c. Canada*, 2013 CAF 20, au paragraphe 38; *Roitman*, précité, au paragraphe 21; *Main Rehabilitation Co. Ltd.*, précité, au paragraphe 6; *Bolton c. Canada*, [1996] A.C.F. n° 820 (C.A.) (QL); *Ginsberg c. Canada*, [1996] 3 C.F. 334 (C.A.); *Burrows*

TCC 761, 2006 D.T.C. 2172; *Hardtke v. The Queen*, 2005 TCC 263, [2005] 3 C.T.C. 2203. If an assessment is correct on the facts and the law, the taxpayer is liable for the tax. To the extent the Tax Court cannot deal with the Minister's reprehensible conduct on appeal, the bar in section 18.5 of the *Federal Courts Act* against judicial review in the Federal Court does not apply. Does this mean that the taxpayer can proceed to Federal Court?

[84] Not necessarily. Another legal principle may stand in the way. A judicial review brought in the face of adequate, effective recourse elsewhere or at another time cannot be entertained: *Harelkin v. University of Regina*, [1979] 2 S.C.R. 561; *Weber v. Ontario Hydro*, [1995] 2 S.C.R. 929; *Peepeekisis Band v. Canada*, 2013 FCA 191, 448 N.R. 202, at paragraphs 59–62; *Association des compagnies de téléphone du Québec Inc. v. Canada (Attorney General)*, 2012 FCA 203, 435 N.R. 239, at paragraph 26; *Buenaventura Jr. v. Telecommunications Workers Union*, 2012 FCA 69, 348 D.L.R. (4th) 251, at paragraphs 22–41. This is subject to unusual or exceptional circumstances supportable in the case law: see, e.g. *C.B. Powell Limited v. Canada (Border Services Agency)*, 2010 FCA 61, [2011] 2 F.C.R. 332, at paragraphs 30, 31 and 33 and authorities cited thereto.

[85] This principle is justified by the fact that judicial review remedies are remedies of last resort: *Addison & Leyen*, above, at paragraph 11; *Cheyenne Realty Ltd. v. Thompson et al.*, [1975] 1 S.C.R. 87, at page 90; *Eli Lilly & Co. v. Apotex Inc.*, 2000 CanLII 16486, 9 C.P.R. (4th) 439 (F.C.A.), at paragraph 9; *Kingsbury v. Heighton*, 2003 NSCA 80, 216 N.S.R. (2d) 277, at paragraph 102; Lord Woolf, “Judicial Review: A Possible Programme for Reform” [1992] *P.L.* 221, at page 235. Further, improper or premature recourse to judicial review can frustrate specialized schemes set up by Parliament and cause delay: *Halifax (Regional Municipality) v. Nova Scotia (Human Rights Commission)*, 2012 SCC 10, [2012] 1 S.C.R. 364, at paragraph 36; *C.B. Powell*, above, at paragraphs 28 and 32; *Volochay v. College of Massage Therapists of Ontario*, 2012 ONCA 541, 111

*c. La Reine*, 2005 CCI 761; *Hardtke c. La Reine*, 2005 CCI 263. Si une cotisation est bien fondée au regard des faits et du droit, le contribuable doit payer l'impôt. Dans la mesure où la Cour canadienne de l'impôt ne peut connaître en appel de la conduite fautive du ministre, l'exclusion du recours en contrôle judiciaire devant la Cour fédérale prévue à l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* ne joue pas. Cela signifie-t-il pour autant que le contribuable peut porter l'affaire devant la Cour fédérale?

[84] Pas nécessairement. Un autre principe de droit peut lui faire obstacle. Un recours en contrôle judiciaire introduit malgré l'existence d'un recours approprié et efficace ailleurs et à un autre moment ne peut être instruit : *Harelkin c. Université de Regina*, [1979] 2 R.C.S. 561; *Weber c. Ontario Hydro*, [1995] 2 R.C.S. 929; *Peepeekisis Band c. Canada*, 2013 CAF 191, aux paragraphes 59 à 62; *Association des compagnies de téléphone du Québec Inc. c. Canada (Procureur général)*, 2012 CAF 203, au paragraphe 26; *Buenaventura Jr. c. Syndicat des travailleurs (euses) en télécommunications (STT)*, 2012 CAF 69, aux paragraphes 22 à 41. Ce principe s'applique sous réserve de circonstances exceptionnelles illustrées dans la jurisprudence : voir entre autres l'arrêt *C.B. Powell Limited c. Canada (Agence des services frontaliers)*, 2010 CAF 61, [2011] 2 R.C.F. 332, aux paragraphes 30, 31 et 33, et la jurisprudence citée dans cet arrêt.

[85] Ce principe se justifie par le fait que les mesures dont est assortie la procédure en contrôle judiciaire sont des mesures de dernier recours : *Addison & Leyen*, précité, au paragraphe 11; *Cheyenne Realty Ltd. c. Thompson et al.*, [1975] 1 R.C.S. 87, à la page 90; *Eli Lilly & Co. c. Apotex Inc.*, 2000 CanLII 16486 (C.A.F.), au paragraphe 9; *Kingsbury v. Heighton*, 2003 NSCA 80, 216 N.S.R. (2d) 277, au paragraphe 102; lord Woolf, « Judicial Review : A Possible Programme for Reform » [1992] *P.L.* 221, à la page 235. De plus, l'introduction inappropriée ou prématurée du recours en contrôle judiciaire peut contrecarrer la volonté du législateur au regard des régimes spécialisés qu'il a établis et causer des retards : *Halifax (Regional Municipality) c. Nouvelle-Écosse (Human Rights Commission)*, 2012 CSC 10, [2012] 1 R.C.S. 364, au paragraphe 36; *C.B. Powell*, précité, aux paragraphes 28 et 32;

R.J.O. (3<sup>e</sup>) 561, at paragraphs 68 and 69; Mullan, above, at page 489.

[86] Administrative law cases and textbooks express this principle in many different ways: adequate alternative forum, the doctrine of exhaustion, the doctrine against fragmentation or bifurcation of proceedings, the rule against interlocutory judicial reviews and the rule against premature judicial reviews. They all address the same idea: someone has rushed off to a judicial review court when adequate, effective recourse exists elsewhere or at another time.

[87] *Harelkin*, above, illustrates how an adequate, effective recourse elsewhere can bar a judicial review. Harelkin believed that a university committee made a procedurally unfair decision. He could have appealed that decision to the university's senate. But, instead, he launched a judicial review. The Supreme Court held that he should have pursued his appeal to the university senate. That body's rehearing of the matter could have cured any procedural unfairness. The judicial review was dismissed. To similar effect is *Weber*, above: a statutory grievance process capable of providing adequate redress cannot be circumvented by judicial review.

[88] The existence of adequate, effective recourse in the forum where litigation is already taking place can bar a judicial review. *C.B. Powell*, above, is a good example of this. There, a party to proceedings in the Canadian International Trade Tribunal [CITT] started a judicial review during those proceedings. The party wanted the judicial review court to resolve an issue of statutory interpretation that it said was "jurisdictional". This Court held that CITT had the power to interpret the statute and was available to do so. That was an adequate recourse. Judicial review could be had only if necessary at the end of the CITT's proceedings.

*Volochay v. College of Massage Therapists of Ontario*, 2012 ONCA 541, 111 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 561, aux paragraphes 68 et 69; Mullan, précité, à la page 489.

[86] La doctrine et la jurisprudence en droit administratif formulent ce principe de maintes manières : un autre for approprié, la doctrine de l'épuisement des recours, la doctrine interdisant le fractionnement ou la division des procédures, le principe interdisant le contrôle judiciaire interlocutoire et l'objection contre l'exercice prématuré du recours en contrôle judiciaire. Toutes ces formules expriment la même idée : le justiciable a précipitamment introduit devant le juge un recours en contrôle judiciaire alors qu'un recours approprié et efficace était possible ailleurs ou à un autre moment.

[87] L'affaire *Harelkin*, précitée, illustre dans quelle mesure un recours approprié et efficace devant un autre for peut faire obstacle au recours en contrôle judiciaire. M. Harelkin estimait que le comité du conseil de l'université avait pris à son encontre une décision inéquitable sur le plan procédural. Il aurait pu interjeter appel de cette décision auprès du sénat de l'université. Il a plutôt opté pour le recours en contrôle judiciaire. La Cour suprême a statué qu'il aurait dû interjeter appel auprès du sénat de l'université. La tenue d'une nouvelle audience devant cet organisme aurait pu remédier à l'iniquité procédurale. La demande de contrôle judiciaire a été rejetée. L'arrêt *Weber*, précité, est de la même eau : une procédure de règlement des griefs prévue par la loi qui est à même de fournir une mesure appropriée ne peut être contournée par l'exercice du recours en contrôle judiciaire.

[88] L'existence d'un recours approprié et efficace devant le tribunal où un litige est déjà en instance peut faire obstacle au recours en contrôle judiciaire. L'arrêt *C.B. Powell*, précité, en constitue un bon exemple. Dans cette affaire, une partie à l'instance devant le Tribunal canadien du commerce extérieur (TCCE) a introduit une demande de contrôle judiciaire pendant cette instance. Elle demandait au juge de statuer sur une question d'interprétation législative qui, disait-elle, était une question de « compétence ». La Cour a statué que le TCCE avait le pouvoir d'interpréter la loi et qu'il était habilité à le faire. Le Tribunal constituait un for approprié. Le recours

[89] In the tax context, to the extent that the Minister has engaged in reprehensible conduct that is beyond the reach of the Tax Court's powers, adequate and effective recourses may be available by means other than an application for judicial review in the Federal Court: *Tele-Mobile*, above; *Ereiser*, above, at paragraph 38. For example, breaches of agreements, careless, malicious or fraudulent actions, inexcusable delay, and abuses of process may be redressed by way of actions for breach of contract, regulatory negligence, negligent misrepresentation, fraud, abuse of process, or misfeasance in public office: in the tax context see, e.g. *Swift v. Canada*, 2004 FCA 316, 2004 D.T.C. 6651; *Leroux v. Canada Revenue Agency*, 2012 BCCA 63, 347 D.L.R. (4th) 122, at paragraph 22; *Gardner v. Canada (Attorney General)*, 2012 ONSC 1837 (CanLII), [2012] 5 C.T.C. 118, rev'd on another point, 2013 ONCA 423, 116 O.R. (3d) 304; *McCreight v. Canada (Attorney General)*, 2013 ONCA 483, 116 O.R. (3d) 429. Whether these actually constitute adequate, effective recourses depends upon the circumstances of the particular case.

[90] In some circumstances, discretionary relief elsewhere in the *Income Tax Act* may provide an adequate, effective recourse. For example, under subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act*, a taxpayer may obtain fairness relief against assessments of penalties and interest that are, in the circumstances, unfair. In some circumstances, this can address substandard conduct leading up to the assessment: *Hillier v. Canada (Attorney General)*, 2001 FCA 197, [2001] 3 C.T.C. 157 (undue delay in making the assessment could trigger fairness relief). It is true that the Minister who made the assessment also decides whether fairness relief should be granted under section 220. But the criteria underlying the two decisions are different. The Minister's section 220 decision is subject to judicial review in the Federal Court on administrative law principles. If the Minister approaches the issue of fairness relief with a closed mind or makes a decision that is substantively unacceptable or procedurally unacceptable in administrative law, her decision is liable to be quashed: *Guindon*, above, at paragraphs 56–59; *Stemijon Investments Ltd.*,

en contrôle judiciaire n'aurait été possible que s'il s'avérait nécessaire à la fin de l'instance devant le TCCE.

[89] En matière fiscale, dans les cas où le ministre s'est livré à une conduite fautive qui ne relève pas des pouvoirs de la Cour canadienne de l'impôt, des voies autres que le recours en contrôle judiciaire devant la Cour fédérale peuvent être appropriées et efficaces : *Société Télé-Mobile*, précité; *Ereiser*, précité, au paragraphe 38. Par exemple, il est possible d'obtenir une sanction du non-respect d'une entente, d'actes malveillants, négligents ou frauduleux, du retard inexcusable et de l'abus de procédure par voie d'action pour rupture de contrat, négligence de nature réglementaire, déclaration inexacte faite par négligence, fraude, abus de procédure, ou faute dans l'exercice d'une charge publique : en matière fiscale, voir *Swift c. Canada*, 2004 CAF 316; *Leroux v. Canada Revenue Agency*, 2012 BCCA 63, 347 D.L.R. (4th) 122, au paragraphe 22; *Gardner v. Canada (Attorney General)*, 2012 ONSC 1837 (CanLII), [2012] 5 C.T.C. 118, infirmé sur un autre point, 2013 ONCA 423, 116 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 304; *McCreight v. Canada (Attorney General)*, 2013 ONCA 483, 116 R.J.O. (3<sup>e</sup>) 429. La question de savoir si ces recours sont vraiment appropriés et efficaces dépend des circonstances de l'affaire.

[90] Dans certains cas, une mesure discrétionnaire prévue ailleurs dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* peut donner lieu à un recours approprié et efficace. Par exemple, suivant le paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le contribuable peut obtenir une mesure fondée sur l'équité à l'égard des pénalités et intérêts qui, compte tenu des circonstances, sont inéquitables. Dans certaines circonstances, cette mesure peut pallier la conduite fautive ayant donné lieu à la cotisation : *Hillier c. Canada (Procureur général)*, 2001 CAF 197 (un retard excessif dans l'établissement de la cotisation peut donner lieu à un allègement fondé sur l'équité). Il est vrai que le ministre qui a établi la cotisation décide aussi s'il y a lieu de faire droit à la demande d'allègement fondée sur l'équité en application de l'article 220, mais les critères sur lesquels reposent les deux décisions sont différents. La décision du ministre prise en vertu de l'article 220 est susceptible de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale selon les principes du droit administratif. Si le ministre aborde la question de l'allègement pour raison d'équité en ayant l'esprit fermé

above (the Minister must have an open mind and cannot fetter her discretion).

[91] Consistent with *David Bull*, above, and the need for an obvious, fatal flaw, a notice of application for judicial review should not be brought on the basis of this objection unless the matter is clear. If, after discerning the true character of the application, the Court is not certain whether section 18.5 of the *Federal Courts Act* applies to bar the judicial review or if the Court is not certain whether:

- there is recourse elsewhere, now or later;
- the recourse is adequate and effective; or
- the circumstances pleaded are the sort of unusual or exceptional circumstances recognized by the case law or analogous thereto;

then the Court cannot strike the notice of application for judicial review.

(3) The Federal Court cannot grant the relief sought

[92] The third basis for striking out a notice of application for judicial review in the Federal Court is the inability of the Court to grant the relief sought. The Federal Court is limited to the remedies in the *Federal Courts Act*, above, subsection 18.1(3) and any remedies associated with its plenary power (discussed in *Canadian Liberty Net*, above and *RBC Life Insurance Company*, above). The remedy must also be one that is not otherwise barred by statute or inconsistent with statute. If a notice of application seeks only remedies that cannot be granted, it must be struck.

ou prend une décision qui, quant au fond et à la procédure, est inacceptable en droit administratif, sa décision peut être annulée : *Guindon*, précité, aux paragraphes 56 à 59; *Stemijon Investments Ltd.*, précité (le ministre doit avoir l'esprit ouvert et ne peut pas entraver son pouvoir discrétionnaire).

[91] Conformément à la jurisprudence *David Bull*, précitée, et à l'existence obligatoire d'un vice fondamental et manifeste, un avis de demande de contrôle judiciaire ne doit pas être introduit sur la base de cette opposition, sauf si la question est claire. Si, après avoir établi la nature véritable de la demande, la Cour n'est pas sûre si l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* joue pour faire obstacle au recours en contrôle judiciaire ou, selon le cas :

- si un recours est possible ailleurs, maintenant ou plus tard;
- si le recours est approprié et efficace;
- si les circonstances invoquées sont d'une nature inhabituelle ou exceptionnelle reconnue par la jurisprudence ou présentent des caractéristiques analogues;

la Cour ne peut radier l'avis de demande de contrôle judiciaire.

3) La Cour fédérale n'est pas habilitée à accorder la mesure demandée

[92] Le troisième motif pouvant donner lieu à la radiation d'un avis de demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale est le fait pour la Cour de ne pouvoir accorder la mesure demandée. Les pouvoirs de la Cour fédérale se limitent aux recours prévus au paragraphe 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales*, précitée, et aux recours associés à son pouvoir absolu (discutés dans les arrêts *Canadian Liberty Net* et *Compagnie d'assurance vie RBC*, précités). La mesure doit aussi être de celles qui ne sont pas, à d'autres égards, irrecevables par application de la loi ou non conformes à celle-ci. Si l'avis de demande ne sollicite que des mesures qui ne peuvent être accordées, il doit être radié.

[93] In the tax context, the Federal Court is not allowed to vary, set aside or vacate assessments: *Income Tax Act*, above, subsection 152(8); *Redeemer Foundation*, above, at paragraphs 28 and 58; *Optical Recording Corp.*, above, at pages 320 and 321; *Rusnak v. Canada*, 2011 FCA 181, 2011 DTC 5099, at paragraphs 2 and 3. Under subsection 152(8) of the *Income Tax Act*, an assessment is deemed by subsection 152(8) to be valid, subject only to a reassessment or variation or vacation by a successful objection (subsections 165(1) and 165(2)) or by a successful appeal of the assessment brought to the Tax Court (section 169). The assessments stand until varied or vacated by the Tax Court: *Optical Recording Corp.*, above, at pages 320 and 321. If the “essential character” of the relief sought is the setting aside of an assessment, it must be struck.

[94] In *Addison & Leyen*, the Supreme Court of Canada observed, at paragraph 8, that “[f]act-specific remedies may be crafted to address the wrongs or problems raised by a particular case.” In this regard, in appropriate circumstances, the Federal Court can issue *mandamus* compelling the Minister to exercise her powers under the Act: *Canada (Public Safety and Emergency Preparedness) v. LeBon*, 2013 FCA 55, 2 C.R. (7th) 212 (prerequisites for *mandamus*). Another possible remedy is injunction or prohibition. However, these remedies cannot be used to make the Minister act contrary to statute or to refrain from acting under statute where she must act: *Novopharm Ltd. v. Eli Lilly and Co.*, [1999] 1 F.C. 515 (T.D.).

[95] It must be recalled, however, that even though the Federal Court may have the ability to issue these remedies, a notice of application may still be struck if either of the first two objections are made out.

(4) Concluding comments: what’s left?

[96] There are areas, well recognized in the case law, where judicial review may potentially be had in tax matters. Examples include discretionary decisions under the fairness provisions, assessments that are purely

[93] En matière fiscale, la Cour fédérale n’est pas autorisée à modifier ou annuler des cotisations : *Loi de l’impôt sur le revenu*, précitée, au paragraphe 152(8); *Redeemer Foundation*, précité, aux paragraphes 28 et 58; *Optical Recording Corp.*, précité, aux pages 320 et 321; *Rusnak c. Canada*, 2011 CAF 181, aux paragraphes 2 et 3. Suivant le paragraphe 152(8) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, une cotisation est réputée être valide, sous la seule réserve d’une nouvelle cotisation, de modifications ou de l’annulation prononcée à la suite d’une opposition (paragraphes 165(1) et 165(2)) ou d’un appel interjeté devant la Cour canadienne de l’impôt (article 169). Les cotisations sont maintenues jusqu’à ce qu’elles soient modifiées ou annulées par la Cour canadienne de l’impôt : *Optical Recording Corp.*, précité, aux pages 320 et 321. Si la « nature essentielle » de la mesure demandée est l’annulation de la cotisation, la demande doit être radiée.

[94] Dans l’arrêt *Addison & Leyen*, la Cour suprême du Canada fait observer, au paragraphe 8, qu’« [o]n peut élaborer des réparations adaptées aux faits pour corriger les injustices ou problèmes soulevés dans une affaire donnée. » À cet égard, la Cour fédérale peut, dans les cas appropriés, rendre une ordonnance de *mandamus* enjoignant au ministre d’exercer les pouvoirs que la loi lui confère : *Canada (Sécurité publique et Protection civile) c. LeBon*, 2013 CAF 55 (conditions pour accorder une ordonnance en *mandamus*). Une autre mesure possible est l’injonction ou le bref de prohibition. Toutefois, ces mesures ne peuvent servir à contraindre le ministre à agir en contravention de la loi ou à l’empêcher d’agir en conformité avec celle-ci comme il y est tenu : *Novopharm Ltd. c. Eli Lilly and Co.*, [1999] 1 C.F. 515 (1<sup>re</sup> inst.).

[95] Il convient toutefois de rappeler que même si la Cour fédérale a le pouvoir d’ordonner ces mesures, l’avis de demande peut tout de même être radié si l’une ou l’autre de ces deux oppositions est fondée.

4) Conclusion : que reste-t-il comme options?

[96] Dans certains domaines, bien reconnus par la jurisprudence, il est possible d’exercer utilement le recours en contrôle judiciaire en matière fiscale. Signalons entre autres les décisions discrétionnaires prises au titre

discretionary (such as the assessment under subsection 152(4.2) at issue in *Abraham v. Canada (Attorney General)*, 2012 FCA 266, 440 N.R. 201, revg 2011 FC 638, 391 F.T.R. 1), and conduct during collection matters that is not acceptable or defensible on the facts and the law (*Walker*, above; *Pintendre Autos Inc. v. The Queen*, 2003 TCC 818, [2004] 3 C.T.C. 2319).

[97] As for other areas, it is unwise at this point to delineate for all time the circumstances in the tax area in which a judicial review may be brought. This should be left for development, case-by-case, on the basis of the above principles.

[98] Nevertheless, even at this juncture, one can imagine examples of judicial reviews that might avoid the three objections to judicial review. Suppose that the Minister launches aggressive methods of investigation against members of a political party because of hostility to that political party in circumstances where immediate, effective relief is required. Suppose that the Minister could issue an assessment under section 160 of the *Income Tax Act* against any one of the five directors of a corporation for the corporation's tax liability. Only one of the directors is a person of colour. The Minister issues an assessment only against that director, and only because of the colour of his skin, in circumstances where immediate, effective relief is required.

[99] After all, there must always be some forum where rights can be vindicated when they need vindication. In the words of McLachlin J. (as she then was), "if the rule of law is not to be reduced to a patchwork, sometime thing, there must be a body to which disputants may turn where statutes and statutory schemes offer no relief": *Brotherhood of Maintenance of Way Employees Canadian Pacific System Federation v. Canadian Pacific Ltd.*, [1996] 2 S.C.R. 495, at pages 501 and 502.

de dispositions sur l'équité, les cotisations de nature purement discrétionnaire (par exemple, la cotisation établie en application du paragraphe 152(4.2) en litige dans l'affaire *Abraham c. Canada (Procureur général)*, 2012 CAF 266, infirmant 2011 CF 638) et la conduite inacceptable ou injustifiable d'une personne au regard des faits et du droit durant le processus de recouvrement de créances fiscales (*Walker*, précité; *Pintendre Autos Inc. c. La Reine*, 2003 CCI 818).

[97] Quant aux autres domaines, il serait mal avisé en l'espèce d'arrêter, une fois pour toutes, les circonstances relevant du domaine fiscal qui peuvent donner lieu à un contrôle judiciaire. Il sera possible de le faire dans d'autres affaires où les juges apprécieront les circonstances en fonction de chaque espèce et sur la base des principes énoncés ci-dessus.

[98] Néanmoins, même à ce stade-ci, on peut imaginer des exemples de contrôle judiciaire susceptibles d'éviter ces trois objections en matière de recours en contrôle judiciaire. Supposons que le ministre se livre à des méthodes d'enquête agressives contre des membres d'un parti politique auquel il est hostile dans des cas où un recours immédiat et efficace est nécessaire. Prenons également l'exemple du ministre qui établit une cotisation en application de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* contre l'un ou l'autre des cinq administrateurs d'une société relativement à la dette fiscale de cette société. Or, un seul des administrateurs est une personne de couleur. Le ministre établit la cotisation contre ce seul administrateur et uniquement en raison de la couleur de sa peau, dans des circonstances où un recours immédiat et efficace est nécessaire.

[99] Tout compte fait, il doit toujours y avoir un for devant lequel l'on puisse faire valoir ses droits lorsqu'il le faut. Pour reprendre les mots de la juge McLachlin (maintenant juge en chef) : « Si l'on veut éviter que la primauté du droit ne soit réduite à un ensemble incohérent, appliqué au gré de la fantaisie, il faut qu'il y ait une entité à laquelle les parties à un conflit puissent s'en remettre lorsque les lois et les régimes établis par celles-ci ne prévoient aucun recours » : *Fraternité des préposés à l'entretien des voies — Fédération du réseau Canadien Pacifique c. Canadien Pacifique Ltée*, [1996] 2 R.C.S. 495, aux pages 501 et 502.

[100] Therefore, for taxpayers and their counsel, the question is not whether their clients' rights can be fully vindicated. They can. The question is how to do it consistent with proper practices and procedures, when to do it, in what forum, and by what means.

[101] For some, judicial review in the Federal Court is a preferred tool of first resort. They are wrong. It is a tool of last resort, available only when a cognizable administrative law claim exists, all other routes of redress now or later are foreclosed, ineffective or inadequate, and the Federal Court has the power to grant the relief sought.

F. Applying the principles to this case

(1) The notice of application for judicial review

[102] As mentioned in paragraph 50, above, the first step is to gain "a realistic appreciation" of the "essential character" of the notice of application by reading it holistically and practically without fastening onto matters of form.

[103] JP Morgan pleads that at first the Minister audited its 2007 and 2008 taxation years with a view to imposing Part XIII tax upon it only for those years. But after the Minister completed her audit, she decided to expand it to include several earlier years. In the end, the Minister assessed JP Morgan Part XIII tax for all periods from 2002 through 2008. JP Morgan pleads that this was an improper exercise of discretion because it was contrary to the Minister's own administrative policies which, it says, would have limited the assessments to the two immediately preceding years (notice of application for judicial review, grounds of review, paragraph (k)):

By doing so, CRA improperly exercised its discretion and the decision [to assess Part XIII tax for certain taxation years] ought to be set aside. Amongst other things, CRA did not consider, or sufficiently consider, CRA's own policies, guidelines, bulletins,

[100] Par conséquent, pour l'avocat du contribuable, la question n'est pas de savoir si les droits de son client peuvent être dûment défendus. Ils peuvent l'être. Il doit se demander comment le faire en se conformant aux pratiques et aux procédures appropriées, quand le faire, devant quelle instance et par quels moyens.

[101] Pour certains, le recours en contrôle judiciaire devant la Cour fédérale est la première voie de recours privilégiée. Ils ont tort. C'est une voie de dernier recours, ouverte uniquement lorsqu'une action recevable en droit administratif existe, lorsque toutes les autres voies de recours actuelles ou éventuelles sont épuisées, inefficaces ou inappropriées, et lorsque la Cour fédérale est habilitée à accorder la réparation demandée.

F. L'application des principes à l'espèce

1) L'avis de demande de contrôle judiciaire

[102] Comme il a été signalé au paragraphe 50 ci-dessus, la première étape consiste à obtenir une « appréciation réaliste » de la « nature essentielle » de l'avis de demande en en faisant une lecture globale et pratique, sans que l'on s'attache aux questions de forme.

[103] JP Morgan fait valoir que le ministre a, dans un premier temps, vérifié ses années d'imposition 2007 et 2008 en vue d'établir sa cotisation relativement à l'impôt de la partie XIII uniquement pour ces années. Or, après avoir terminé sa vérification, le ministre a décidé de l'élargir à plusieurs années antérieures. Au final, le ministre a établi la cotisation de JP Morgan relativement à l'impôt de la partie XIII pour toutes les périodes de 2002 à 2008 inclusivement. JP Morgan soutient qu'il s'agit là d'un exercice inapproprié du pouvoir discrétionnaire, au motif qu'il est contraire aux propres politiques administratives du ministre, lesquelles, dit-il, limitent les cotisations aux deux années précédentes (avis de demande de contrôle judiciaire, motifs du contrôle, paragraphe k) :

[TRADUCTION] En agissant ainsi, l'ARC a exercé son pouvoir discrétionnaire de manière irrégulière, et la décision [d'établir une cotisation relativement à l'impôt de la partie XIII pour certaines années d'imposition] devrait être annulée. Entre

internal communiqués and practices which would otherwise have limited assessments to the current tax year and the two (2) immediately preceding years. CRA thus acted arbitrarily, unfairly, contrary to the rules of natural justice and in a manner inconsistent with CRA's treatment of other taxpayers.

[104] The notice of application asserts that the Minister's failure to follow policies is an abuse of discretion or a violation of natural justice. In essence, this is an allegation that the Minister can assess for certain periods and not others. Paragraph (1) of the notice of application recognizes this: "[t]he issue in this judicial review application therefore is the number of years for which CRA will assess JP Morgan for Part XIII tax". Simply put, was the Minister legally entitled to assess Part XIII tax for the years in question? The essential character of the notice of application is an attack on the legal validity of the assessment.

[105] The Prothonotary (at paragraph 27) attached importance to the particular form of the notice of application—a judicial review of the decision to assess—rather than its essential character. This is a clear error that affected his analysis and prevented him from examining and applying certain objections to judicial review. The Federal Court did not detect that error. On appeal, this Court can intervene.

- (2) Should the notice of application for judicial review be struck?

[106] In this case, all three objections to the notice of application are present. Any one of these objections would warrant striking it out.

- (a) Has the applicant failed to state a cognizable administrative law claim?

[107] Yes. JP Morgan has not offered any authority in support of the proposition that a failure to follow

autres choses, l'ARC n'a pas tenu compte, ou n'a pas suffisamment tenu compte, de ses propres politiques, lignes directrices, bulletins, communiqués internes et pratiques qui, si elle l'avait fait, auraient limité les cotisations à l'année d'imposition en cours et aux deux (2) années précédentes. En conséquence, l'ARC a agi de façon arbitraire, inéquitable, contraire aux règles de la justice naturelle et incompatible avec la manière dont elle traite les autres contribuables.

[104] Selon l'avis de demande, le fait que le ministre n'a pas respecté les politiques constitue un abus de son pouvoir discrétionnaire et une violation de la justice naturelle. Essentiellement, il est soutenu que le ministre peut établir une cotisation pour certaines périodes et non pour d'autres. Le paragraphe (1) de l'avis de demande le reconnaît : [TRADUCTION] « Dans la présente demande de contrôle judiciaire, la question en litige est celle de savoir pour combien d'années l'Agence du revenu du Canada établira la cotisation de JP Morgan relativement à l'impôt de la partie XIII ». Bref, le ministre était-il légalement autorisé à établir la cotisation relativement à l'impôt de la partie XIII pour les années en question? La nature essentielle de l'avis de demande est une attaque de la validité de la cotisation, sur le plan juridique.

[105] Le protonotaire (au paragraphe 27) a accordé de l'importance à la forme particulière de l'avis de demande — le contrôle judiciaire de la décision d'établir une cotisation — plutôt qu'à sa nature essentielle. Il s'agit clairement d'une erreur qui a entaché son analyse et qui l'a empêché d'examiner et d'appliquer certaines objections au contrôle judiciaire. La Cour fédérale n'a pas décelé cette erreur. En appel, notre Cour peut intervenir.

- 2) Y a-t-il lieu de radier l'avis de demande de contrôle judiciaire?

[106] En l'espèce, les trois objections à l'avis de demande sont toutes réunies. L'une ou l'autre de ces objections appelle la radiation de cet avis.

- a) La demanderesse a-t-elle omis de faire état d'un moyen recevable en droit administratif?

[107] Oui. JP Morgan n'a cité nulle jurisprudence à l'appui de sa thèse portant que le non-respect des

policies is, by itself, an abuse of discretion. The Court is unaware of any such authority.

[108] Indeed, there is ample authority to the contrary. Policies do not have the force of law and administrative decision makers can depart from them: *Pinto v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1991] 1 F.C. 619 (T.D.); *Bajwa v. Canada (Citizenship and Immigration)*, 2012 FC 864, 415 F.T.R. 107, at paragraphs 44 and 45; and see authorities in paragraph 75, above. Substantive expectations created by policies are unenforceable: see authorities in paragraph 75, above. Indeed, an administrative decision maker who follows policies blindly commits an abuse of discretion: see authorities in paragraph 72, above.

[109] In my view, in these circumstances, the Minister did not exercise any discretion independent of the assessment. Therefore, there was no discretion that could be abused. The word “may” in subsection 227(10), the authority for the assessment here, does not vest the Minister with a general, sweeping discretion not to assess tax. Rather, it allows the Minister to forego making a formal assessment of Part XIII tax in situations where the tax was properly withheld and remitted.

- (b) Is the application for judicial review barred by section 18.5 of the *Federal Courts Act* or some other legal principle?

[110] Yes. The Tax Court can consider the question whether the Minister was legally entitled to assess Part XIII tax for the years in question: see authorities in paragraph 83, above; see also *Income Tax Act*, above, sections 165, 169 and 171; *Tax Court of Canada Act*, above, subsection 12(1); *Federal Courts Act*, above, section 18.5. As was the case in *Addison & Leyen*, above, in this case there is no “reason why it would have been impossible to deal with the tax liability issues relating to ... the assessments ... through the regular appeal process” in the Tax Court (at paragraph 10).

politiques constitue, en soi, un abus du pouvoir discrétionnaire. Notre Cour n’a pas connaissance de l’existence d’une telle jurisprudence.

[108] À vrai dire, tout porte à croire le contraire. Les politiques n’ont pas force de loi et les décideurs administratifs peuvent y déroger : *Pinto c. Canada (Ministre de l’Emploi et de l’Immigration)*, [1991] 1 C.F. 619 (1<sup>re</sup> inst.); *Bajwa c. Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2012 CF 864, aux paragraphes 44 et 45; et la jurisprudence citée au paragraphe 75, ci-dessus. Les attentes sur le fond créées par les politiques ne sont pas exécutoires : voir la jurisprudence citée au paragraphe 5, ci-dessus. D’ailleurs, un décideur administratif qui suit aveuglément les politiques commet un abus du pouvoir discrétionnaire : voir la jurisprudence citée au paragraphe 72, ci-dessus.

[109] À mon sens, dans ces circonstances, le ministre n’a exercé aucun pouvoir discrétionnaire indépendant de la cotisation. Partant, il n’y avait pas de pouvoir dont il eût pu abuser. Le mot « peut » au paragraphe 227(10), la disposition qui autorise l’établissement de la cotisation en l’espèce, ne confère pas au ministre un pouvoir discrétionnaire général et absolu de ne pas établir de cotisation. Il permet plutôt au ministre de ne pas établir une cotisation d’impôt officielle au titre de la partie XIII dans des situations où l’impôt a été dûment retenu et payé.

- b) L’article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* ou quelque autre principe de droit exclut-il la demande de contrôle judiciaire?

[110] Oui. La Cour canadienne de l’impôt peut répondre à la question de savoir si le ministre était légalement autorisé à établir les cotisations relativement à l’impôt de la partie XIII pour les années d’imposition en question : voir la jurisprudence citée au paragraphe 83, ci-dessus; voir également la *Loi de l’impôt sur le revenu*, précitée, aux articles 165, 169 et 171; la *Loi sur la Cour canadienne de l’impôt*, précitée, au paragraphe 12(1); la *Loi sur les Cours fédérales*, précitée, à l’article 18.5. Comme c’était le cas dans l’arrêt *Addison & Leyen*, précité, il n’y a pas en l’espèce de raisons pour lesquelles « il aurait été impossible d’examiner les questions relatives à l’obligation fiscale [...]

en ce qui a trait [...] aux cotisations établies [...] au cours d'une procédure d'appel normale » à la Cour canadienne de l'impôt (au paragraphe 10).

(c) Is the Federal Court unable to grant the relief sought?

c) La Cour fédérale est-elle inhabile à octroyer la réparation demandée?

[111] Yes. JP Morgan seeks *certiorari*, setting aside (or vacating) certain of the assessments. Only the Tax Court can grant this relief: subsection 152(8) of the *Income Tax Act*; and see paragraph 93, above.

[111] Oui. JP Morgan demande un bref de *certiorari* frappant de nullité certaines des cotisations. Seule la Cour canadienne de l'impôt est habilitée à accorder cette mesure : paragraphe 152(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; voir aussi le paragraphe 93 des présents motifs.

(d) Conclusion

d) Conclusion

[112] JP Morgan's notice of application for judicial review is fatally flawed within the meaning of *David Bull*, above. Accordingly, it should have been struck out.

[112] L'avis de demande de contrôle judiciaire de JP Morgan est fondamentalement vicié au sens de la jurisprudence *David Bull*, précitée. Par conséquent, il aurait dû être radié.

G. Proposed disposition

G. Décision proposée

[113] Therefore, for the foregoing reasons, I would allow the appeal, set aside the order of the Federal Court dated November 26, 2012, grant the Minister's motion to quash the order of the Federal Court dated May 28, 2012, and grant the Minister's motion to strike the notice of application for judicial review, with costs to the Minister throughout.

[113] Par conséquent, par les motifs qui précèdent, j'accueillerais l'appel, j'annulerais l'ordonnance du 26 novembre 2012 prononcée par la Cour fédérale, j'accueillerais la requête en radiation du ministre visant l'ordonnance prononcée le 28 mai 2012 par la Cour fédérale, et j'accueillerais la requête en radiation du ministre visant l'avis de demande de contrôle judiciaire, le ministre ayant droit aux dépens devant toutes les cours.

SHARLOW J.A.: I agree.

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

NEAR J.A.: I agree.

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